Neculai Tabără

CONTABILITATE ȘI CONTROL DE GESTIUNE

STUDII ȘI CERCETĂRI

TIPO MOLDOVA

657
T11

Neculai TABĂRĂ

CONTABILITATE ŞI CONTROL DE GESTIUNE

STUDII ŞI CERCETĂRI

BIBLIOTECA ACADEMIEI
"GH. ASACHI"
IASI

TIPO MOLDOVA

792226

Introducere

Trăim într-o lume a resurselor limitate. În fața unei asemenea situații, societatea mileniului trei nu are decât o singură soluție: valorificarea singurei resurse inepuizabile, creativitatea şi inteligența.

Educația economică răspunde astăzi unor imperative fundamentale. A decide corect înseamnă în primul rând a fi bine informat.

Iată de ce marele Napoleon Bonaparte, cu două secole în urmă menționa că *"informația exactă, deținută la momentul oportun, asigură 99% din victoria oricărei bătălii"*.

Demersul nostru se înscrie, evident, pe linia înarmării decidentului cu cea mai imbatabilă armă, informația. *Contabilitatea şi controlul de gestiune* asigură managemetului realizarea unor criterii de performanță în condițiile concurenței. Semnificativă pe această temă a fost dezbaterea la care am participat în cadrul stagiului de la Université Paris-Dauphine (1994), împreună cu regretatul profesor Daniel Boussard şi profesorul Jean-François Casta. Este suficient să menționez că timp de patru ore discuția noastră a abordat exclusiv problemele incitante ale domeniului care de fapt nu au epuizat problematica deosebit de complexă dezbătută. Trebuie să recunosc că beneficiarul direct al dialogului ştiințific a fost autorul acestei lucrări.

Fără pretenţia unei abordări exhaustive, prezentul demers include o serie de studii şi cercetări orientate spre domeniul contabilităţii şi controlului de gestiune.

A conduce eficient înseamnă a utiliza în mod raţional resursele umane, materiale, financiare şi informaţionale.

Lucrarea noastră este structurată în două părţi: Contabilitate de gestiune – *Concepte fundamentale, metode şi practici de gestiune* şi *Control de gestiune – Concepte, metode şi modele.*

Cartea se adresează în primul rând studenţilor economişti, celor de la studii aprofundate şi masterat, doctoranzilor, inginerior şi practicienilor, tuturor celor interesaţi de acest domeniu.

În mod firesc, eventualele sugestii şi recomandări vor fi avute în vedere în preocupările viitoare.

Partea I

CONTABILITATE DE GESTIUNE
Concepte fundamentale, metode şi practici de gestiune

I. Dimensiuni conceptuale în dezoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional

1. Principii şi orientări generale

Comitetul pentru Contabilitate Financiară şi de Gestiune (F.M.A.C.) al Federației Internaționale a Contabililor şi-a făcut cunoscută poziția asupra practicilor internaționale în contabilitatea de gestiune prin IMAP nr. 1 care constituie de fapt o revizuire a unui document cu acelaşi titlu publicat în 1989.[1]

Aceste practici privind chestiunile fundamentale în contabilitatea de gestiune au un caracter universal, fiind metode recunoscute în domeniu. Ele rezultă dintr-o studiere atentă a tehnicilor cele mai eficiente aplicate în numeroase sectoare de activitate. În acest context, practicile respective nu sunt totuşi normative[2], nu aduc elemente noi fiind mai curând rezultatul

---

[1] Vezi *Les Textes Comptables de Référence, Comité de comptabilité financière et de gestion (FMAC)* de la Fédération internationale des comptables (IFAC), Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), concepts fondamentaux de comptabilité de gestion. Versiunea franceză a acestui document a fost realizată de Societatea Contabililor de Management din Canada (SCMC/SMAC), pe baza unui text în engleză din decembrie 1998 şi publicat în martie 1999. Subliniem contribuţia la adoptarea textului a profesorului Michel Lebas, reprezentantul OECCA şi al Companiei Naţionale a Comisarilor de Conturi din Franţa la IFAC (Federaţia Internaţională a Contabililor) şi FMAC (Comitetul pentru Contabilitate Financiară şi de Gestiune), în Revue Française de Comptabilité, 315, Octobre, 1999, p. 49-60.

[2] Vezi Ministerul Finanţelor Publice, *Reglementări contabile pentru agenţii economici,* Editura Economică, Bucureşti, 2002, p.11. Potrivit prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată în 2001, societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celalalte persoane juridice cu scop lucrtiv au obligaţia să organizeze şi să conducă contabilitate de gestiune adaptată la specificul activităţii.

unor analize, interpretări, experienţe şi orientări.[1] Parametrii contabilităţii de gestiune sunt descrişi şi explicaţi sub forma unui cadru conceptual.

Documentul adoptat conţine două elemente principale:

- în primul rând, definiţia propusă contabilităţii de gestiune reflectă cele mai bune practici internaţionale;

- această descriere este îmbogăţită printr-un cadru conceptual care oferă ipotezele pe care se sprijină orice raţionament privind orientările practicilor în contabilitatea de gestiune, şi criteriile pe care se bazează o evaluare a eficacităţii acestora.

Definiţia şi cadrul conceptual servesc drept etalon de referinţă celor mai bune practici în acest domeniu şi pot inspira elaborări conforme acestei orientări.

Calităţile fundamentale pe care le solicită contabilitatea de gestiune, trebuie să contribuie la înţelegerea şi perfecţionarea metodelor şi practicilor menţionate la scară mondială[2].

2. Evoluţia şi transformarea contabilităţii de gestiune

Câmpul de activitate organizaţional care înglobează contabilitatea de gestiune a evoluat în patru faze succesive.

Prima fază – Înainte de 1950, preocuparea principală a fost determinarea costurilor complete şi controlul financiar, datorită aplicării tehnicilor de elaborare a bugetelor şi de contabilitate a costurilor complete.

A doua fază – Din 1965, interesul se deplasează spre producţia informaţiei necesare planificării şi controlului de gestiune, recurgându-se la tehnici cum ar fi analiza decizională şi contabilitatea de responsabilitate.

---

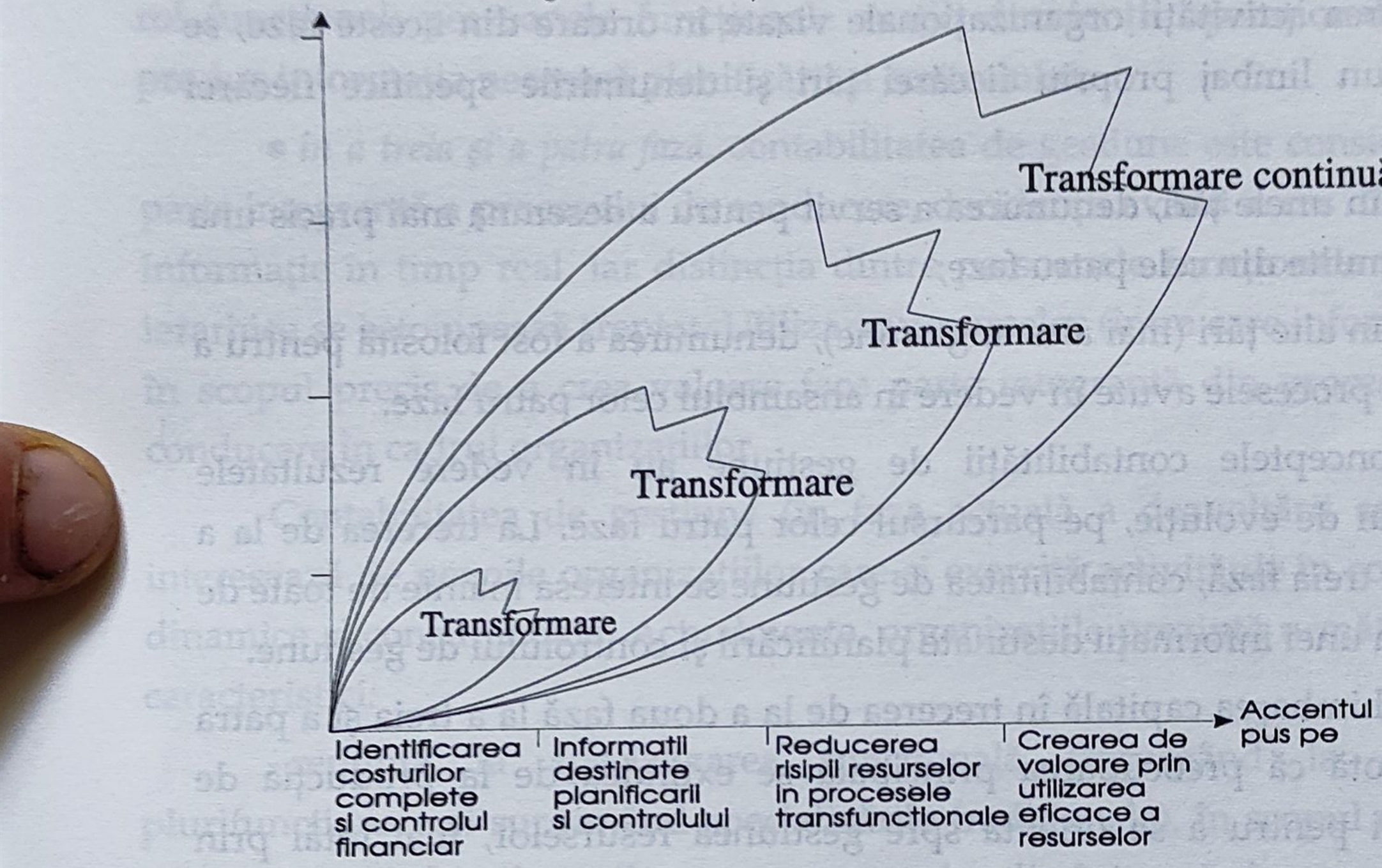
[1] Vezi • Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris, 1993, Prima parte a acestui tratat are în vedere Concepte fundamentale. Vezi şi o variantă actualizată Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, 2ème édition, Economica, Paris, 2003, Noţiuni şi principii fundamentale, p.35-120; • Tabără N., *Obiectivele şi conceptele contabilităţii de gestiune*, în Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză, nr. 9 şi 11/1995; • Tabără N., Horomnea E., *Cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune*, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr.10/1998; • Epuran M., Băbăiţă V., Grosu C., *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1999, p. 15-23, Conceptul de contabilitate de gestiune. Acest colectiv de autori poate fi considerat continuator al contribuţiilor unui precursor al contabilităţii româneşti, regretatul profesor Cornel Olariu.

[2] Vezi Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., *Managerial accounting, Information for decisions*, 2E, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001, p. M14, 15.

A treia fază – După 1985, atenția se deplasează spre reducerea risipei resurselor utilizate în funcționarea întreprinderii, prin aplicarea analizei proceselor şi tehnicilor de management al costurilor.[1]

A patra fază – După 1995, interesul este de a crea sau produce valoare prin utilizarea eficace şi eficientă a resurselor, atât prin tehnici care să permită analiza inductorilor de valoare pentru client, pentru acționar, prin inovare organizațională.

Fig. nr.1 Evoluția contabilității de gestiune



Sursa: Les Textes comptables de réference FMAC, IFAC, Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), **Concepts fundamentaux de comptabilité de gestion,** Revue Française de Comptabilité nr. 315/1999, p. 50

Deşi aceste faze sunt distincte, trecerea de la una la alta a fost întotdeauna progresivă şi evolutivă.

Fiecare fază a evoluției necesită o adaptare a unui nou ansamblu de condiții la care fac față organizațiile, prin integrarea, remanierea şi îmbogățirea tehnologiilor. Astfel, fiecare fază este o combinație între vechi

[1] Vezi Olariu Cornel, *Calculația costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977. De fapt opera regretatului profesor Olariu a fost axată pe această problemă deosebit de importantă – conducerea prin costuri.

şi nou, vechiul fiind remaniat pentru a se adapta la nou şi a răspunde aşteptărilor mediului de conducere.

Diagrama prezintă cele patru faze de evoluție a contabilității de gestiune.

Se poate deduce că evoluția contabilității de gestiune va continua.

În acest context denumirea contabilitate de gestiune este problematică pentru trei motive:

- în numeroase țări denumirea nu a fost folosită niciodată pentru desemnarea activității organizaționale vizate în oricare din aceste faze; se preferă un limbaj propriu fiecărei țări şi denumirile specifice fiecărei culturi;
- în unele țări, denumirea a servit pentru a desemna mai precis una sau mai multe din cele patru faze;
- în alte țări (mai ales anglofone), denumirea a fost folosită pentru a desemna procesele avute în vedere în ansamblul celor patru faze.

Conceptele contabilității de gestiune au în vedere rezultatele procesului de evoluție, pe parcursul celor patru faze. La trecerea de la a doua la a treia fază, contabilitatea de gestiune se interesa înainte de toate de producția unei informații destinate planificării şi controlului de gestiune.

Schimbarea capitală în trecerea de la a doua fază la a treia şi a patra fază denotă că preocuparea principală se extindea de la producția de informații pentru a se orienta spre gestiunea resurselor, mai întâi prin reducerea risipei (faza a treia) apoi prin crearea sau producerea de valoare (a patra fază). Interesul pentru producția de informație (faza a doua) rămâne, dar el este avut în vedere sub un alt unghi în a treia şi a patra fază şi trebuie considerat ca o resursă organizațională. Atenția este acordată reducerii pierderilor sau risipei acestei resurse (pierderi financiare sau materiale) şi conservării sau mobilizării în crearea sau producerea de valoare.

Ca şi alte resurse, informația (singură sau asociată cu alte resurse) poate avea o utilitate strategică imediată sau să reprezinte o competența fundamentală pentru a extinde câmpul de posibilități ale organizațiilor. Informația intră în sferele activităților organizaționale concepute să permită

gestiunea strategică a resurselor (respectiv rolul contabilității de gestiune în faza actuală a evoluției sale).

O a doua schimbare esențială este modul prin care contabilitatea de gestiune, în calitate de domeniu de activitate, se poziționează în interiorul organizațiilor:

- *în prima fază,* contabilitatea de gestiune este considerată o activitate tehnică necesară urmăririi obiectivelor organizației;
- *în a doua fază,* ea este organizată ca o activitate de conducere, cu un rol funcțional; persoanele funcționale susțin decidenții operaționali care produc informația necesară planificării şi controlului;
- *în a treia şi a patra fază,* contabilitatea de gestiune este considerată parte integrantă a procesului de conducere, decidenții având acces direct la informație în timp real, iar distincția dintre persoanele funcționale şi cele ierarhice se estompează treptat. Utilizarea resurselor (între care informația) în scopul precis de a crea valoare face parte integrantă din procesul de conducere în cadrul organizațiilor.

Contabilitatea de gestiune (în faza actuală a dezvoltării sale) se interesează de nevoile organizațiilor care-şi exercită activitățile în contexte dinamice şi concurențiale. Actualmente, organizațiile prezintă următoarele caracteristici:

- renunță la specializarea funcțională (recurgând la echipe plurifuncționale şi suprimând specializările tradiționale), în scopul de a-şi concentra mai clar eforturile asupra proceselor din întreprindere pe care-şi sprijină portofoliile strategice de produse şi servicii;

- au în vedere comportamente care le izolează de furnizori şi de clienți (datorită alianțelor sau parteneriatelor) în scopul de a-şi poziționa mai bine procesele din întreprindere în condițiile unor scări de valori pertinente;

- încearcă experiența în scopul de a înțelege mai bine competențele şi rolul pe care-l au în scările de valori menționate, devenind din ce în ce mai mult virtuale în reacția lor la evoluția accelerată a ciclurilor de viață ale produselor şi serviciilor față de concurența mondială;

- se integrează sistemelor lor de informații şi în acelaşi timp scot în

relief accesul la informația orientată în timp real în care se fac simțite nevoile;

- renunță a se sprijini pe forme de control financiar la distanță, creând sisteme de control individualizate, în timp real, bazate pe indicatori de preferință nefinanciari;

- tratează ambiguitatea şi paradoxul ca realități din care trebuie compuse şi depăşite, mai curând ca obstacole prin investiții întotdeauna mai mari în informație şi raționalitate;

- se străduiesc să prevină integrarea culturală prin dezvoltarea unei viziuni acceptate şi partajate prin acceptarea delimitării culturale asociate formelor tradiționale de lucru sau de specializare profesională.

3. Contabilitatea de gestiune şi procesul de conducere[1]

Managementul are drept scop să faciliteze performanța colectivă permitând convergența scopurilor, valorilor partajate şi o structură specifică, formând şi perfecționând persoanele pentru a le permite să fie eficace şi eficiente prin adaptare la schimbare. Obiectivul central al procesului de management este să asigure vitalitatea şi robustețea organizației față de schimbare, datorită coordonării constante a activităților, eforturilor şi resurselor sale. În consecință procesul respectiv comportă următoarele elemente:

- stabilirea de orientări organizaționale sub formă de obiective şi strategii;

- alinierea de structuri, procese şi sisteme organizaționale cu orientări alese;

- obținerea de adeziuni, la fiecare nivel, de la persoanele a căror competențe şi eforturi sunt esențiale realizării;

- instituirea de controale care vor orienta progresul organizației spre realizarea strategiilor şi obiectivelor sale.

Nivelul de schimbare contextual la care fac apel organizațiile solicită

---

[1] Vezi Tabără N., Horomnea E., *Contabilitatea de gestiune şi procesul decizional*, Revista "Gestiunea şi contabilitatea firmei, nr. 6/1998, p. 11-13

totuşi ca echipa managerială să participe la reorientarea constantă a obiectivelor şi strategiilor şi, în consecinţă la adaptarea continuă a structurilor, tipurilor de implicare şi proceselor de control.

Urmărirea şi atingerea obiectivelor[1], chiar prin realizarea strategiilor organizaţiei, solicită o cheltuire eficientă a resurselor care să permită mobilizarea sau achiziţionarea de capacităţi. Acestea din urmă au structuri, procese de control şi obţin implicarea de persoane. Fără o desfăşurare de resurse eficace capacităţile cerute pot fi cu greu achiziţionate şi resursele riscă să fie risipite în structuri, procese de control şi o implicare ineficace. Mai mult, capacităţile organizaţionale cerute fiind redefinite în favoarea unei constante reorientări strategice, este probabil că desfăşurarea resurselor trebuie adesea modificată. Astfel, afectarea resurselor face parte integrantă din procesul de management.

Managementul afectării resurselor şi utilizarea lor face parte integrantă din realizarea strategiei şi adaptării organizaţionale; desfăşurarea eficace a resurselor este esenţială îndeplinirii obiectivelor şi strategiilor organizaţionale şi adaptarea continuă a organizaţiei poate solicita redesfăşurarea neîntreruptă a resurselor. De fapt, există mari şanse ca succesul eforturilor unei echipe manageriale pentru asigurarea vitalităţii şi robusteţei organizaţiei să depindă de eficacitatea cu care ea îşi desfăşoară şi redesfăşoară resursele.

Procesul de management poate fi segmentat în diferite moduri. În sensul orientării prezentate el este divizat în elementele constitutive care vor constitui centre pentru:

- stabilirea unei orientări organizaţionale;
- stabilirea de structuri organizaţionale;
- utilizarea resurselor organizaţionale;
- crearea unei implicări a membrilor organizaţiei;
- adaptarea organizaţională;
- controlul organizaţional.

---

[1] Vezi Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 5-6, Obiectul sau obiectivele contabilităţii de gestiune. Fără îndoială contribuţiile "Şcolii de contabilitate" de la Cluj-Napoca sunt de o excepţională importanţă, atât înainte de 1989 cât şi după adoptarea actualului sistem de contabilitate.

Deşi aceste elemente ale procesului de management sunt izolate în scopuri analitice, ele vor fi interactive unele cu altele în căutarea supraviețuirii cu succes prin organizație.

Tehnici distincte – moduri de gândire şi de aplicare a procesului în fiecare activitate – sunt asociate fiecărui element al procesului de management.

Contabilitatea de gestiune trimite la un element al procesului de management axat pe utilizarea resurselor organizaționale. Ea se referă la procesele şi tehnicile de management care vizează să sporească valoarea organizațiilor făcând să se ajungă la utilizarea eficace a resurselor într-un mediu dinamic şi concurențial.

Contabilitatea de gestiune, în calitate de parte integrantă a procesului de management, contribuie în mod specific la creşterea valorii căutând în continuare să determine dacă resursele sunt utilizate în mod eficace de către organizații – şi dacă, din această cauză ele sunt creatoare de valoare pentru clienți, acționari şi celelalte părți interesate.

În contabilitatea de gestiune, sunt aplicate moduri de gândire şi aplicare distincte, desemnate drept tehnici,

În acest context, resursele globalizate nu sunt numai financiare, ci de toate celelalte categorii create şi utilizate de organizații, inclusiv cheltuielile pe care acestea le angajează. Procesele, sistemele de management, personalul format, capacitățile de inovare, moralul, suplețea culturală şi chiar fidelitatea clienților pot fi considerate drept resurse – potrivit configurațiilor care permit clasarea lor drept capacități strategice, competențe fundamentale sau capital intelectual.

Contabilitatea de gestiune corespunde acelei părți a procesului de management care priveşte utilizarea eficientă a resurselor în:

- *stabilirea combinațiilor strategice care susțin obiectivele organizației;*
- *achiziția şi menținerea capacităților organizaționale necesare realizării strategiei;*
- *negocierea transformării strategiei şi capacităților, necesară succesului şi supraviețuirii continue a organizației.*

Informația şi cunoaşterea sunt resurse ce pot juca un rol capital în

succesul şi supravieţuirea unei organizaţii într-un mediu din ce în ce mai concurenţial şi care evoluează din ce în ce mai rapid. În procesul contabilităţii de gestiune, se insistă asupra utilizării eficace a acestor resurse într-o bună poziţionare strategică[1], respectiv achiziţionarea capacităţilor necesare succesului şi supravieţuirii organizaţiei.

Contabilitatea de gestiune constituie un element al procesului de management al organizaţiilor. Ea este orientată asupra unui aspect cheie al activităţii organizaţionale, pe care-l are în vedere într-o perspectivă proprie: obţinerea şi utilizarea resurselor. Contabilitatea de gestiune se juxtapune pe alte elemente ale procesului de gestiune care sunt centre privind alte aspecte cheie ale activităţii organizaţionale – alegerea orientărilor, alocarea responsabilităţilor, obţinerea implicării intereselor, controlul şi adaptarea. Ea este în acelaşi timp asociată cu alte elemente ale procesului de management:

- cu alegerile (opţiunile) orientării organizaţionale, din punctul de vedere al resurselor datorită rolului său în:
  - determinarea obiectivelor;
  - formularea şi punerea în aplicare a strategiei;
  - evaluarea şi realizarea proiectelor;
  - planificarea activităţilor;
  - desfăşurarea resurselor;
  - ajutor în procesul decizional.
- alocarea responsabilităţilor, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:
  - conceperea de procese organizaţionale şi operaţionale capabile să susţină strategiile;
  - conceperea de sisteme capabile să sprijine procesele;
  - alinierea capacităţilor cu procesele şi sistemele;
  - alegerea externalizării şi nu a proceselor, sistemelor şi capacităţilor;
  - desfăşurarea resurselor spre procese, sisteme şi capacităţi.
- implicarea membrilor organizaţiei din punctul de vedere al

[1] Vezi Tabără N., *Contabilitatea de gestiune şi poziţionarea strategică a întreprinderii*, Revista Contabilitate şi

792226

BIBLIOTECA TEHNICĂ "GH. ASACHI" IAŞI

resurselor datorită rolului lor în:

- stabilirea viziunii unei organizații şi a valorilor sale fundamentale;
- stabilirea unui set de capacități şi competențe;
- dobândirea unei bune înțelegeri a factorilor şi capacităților cheie de succes organizațional;
- instaurarea motivației şi încrederii la toți participanții organizației;
- stabilirea şi aplicarea mecanismelor care să permită împărțirea valorii create şi a succesului;
- evaluarea persoanelor, echipelor şi organizației în ansamblu în scopul ameliorării acestora.

• adaptarea organizațională, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:

- orientarea schimbării pe realizarea eficace a strategiei;
- stabilirea obiectivelor şi scopurilor schimbării;
- integrarea adaptării în procesele organizaționale şi cele din întreprindere;
- producția de informații sau evaluări legate de inițiativele de schimbare;
- controlul rezultatelor proiectelor de schimbare.

• controlul organizațional, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:

- stabilirea profilului expunerii la riscurile asociate strategiilor organizaționale şi proceselor din întreprinderi;
- stabilirea şi gestiunea parametrilor de control legate de riscurile în curs;
- stabilirea de criterii şi măsuri de performanță legate de succesul strategic al organizației, precum şi procesele financiare şi operaționale;
- conceperea şi exploatarea de sisteme de informații care conduc la susținerea activităților, măsurarea performanței nevoilor de control şi responsabilitatea persoanelor;
- instituirea responsabilităților legate de gestiunea riscurilor,

---

Audit, nr. 5/1998, Chişinău, p. 73-79.

"GH. ASACHI"
IAŞI

inclusiv performanța operațională şi strategică.

Deşi termenul funcție poate fi folosit spre a desemna caracteristicile şi elementele distincte ale unei organizații (departamente, servicii sau diviziuni) sau pentru stabilirea atribuției activităților, sau responsabilităților, noțiunea menționată nu este folosită în această accepțiune. Ea serveşte la desemnarea caracteristicilor şi elementelor specifice ale procesului de gestiune. În consecință, elementul acestui proces ce priveşte utilizarea eficace a resurselor în timp poate fi desemnat drept funcție a contabilității de gestiune.

Funcțiile de management specifice trebuie totuşi supervizate şi dirijate de echipa managerială, dacă se doreşte ca acestea să sporească valoarea organizației prin obiectul şi scopul lor special.

Conducerea funcției contabilității de gestiune poate interveni pentru: alegerea obiectivelor şi strategiilor aferente funcției; structurarea muncii funcției; stabilirea capacităților funcției; afectarea resurselor specifice funcției; răspunsul la noile sfidări care se raportează la munca desfăşurată în cadrul funcției; evaluarea constantă a eficienței şi eficacității funcției. [1]

4. Cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune[2]

Descrierea contabilității de gestiune poate fi formulată printr-un ansamblu de concepte clasate conform următoarelor caracteristici:

- funcția distinctă a contabilității de gestiune în interiorul prcesului de management în cadrul organizațiilor;

---

[1] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p.5. Organizația este eficace dacă îşi îndeplineşte obiectivele analizate în raport cu mediul şi este eficientă dacă utilizează cât mai bine posibil resursele la cel mai mic cost. De aici decurge definiția conceptului de performanță. O întreprindere va fi performantă dacă este eficace şi eficientă.

[2] Tabără N., Horomnea E., *Cadrul conceptual al contabilității de gestiune*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 10/1998; • Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analytique et gestion*, 4e édition, Editions Sirey, Paris, 1985. Cei doi specialişti francezi fondatori ai contabilității de gestiune: în viziune clasică Pierre Lauzel, şi în viziune actuală Henri Bouquin, tratează în lucrarea menționată aspecte privind: Conceptele de bază, obiectivul dominant, analiza costurilor şi rezultatelor pe produs, centrele de responsabilitate şi principalele utilizări ale contabilității analitice pentru gestiune; • Cârstea Gh., Călin O., *Calculația costurilor*, Editura Didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1980. După aplicarea actualului sistem de contabilitate lucrarea menționată a constituit o sursă de referință privind contabilitatea de gestiune; Călin O. (coordonator), *Contabilitatea de gestiune*, Editor "Tribuna Economică", Bucureşti, 2000.

- modul prin care utilitatea rezultatelor procesului instiuit de contabilitatea de gestiune poate fi validat;

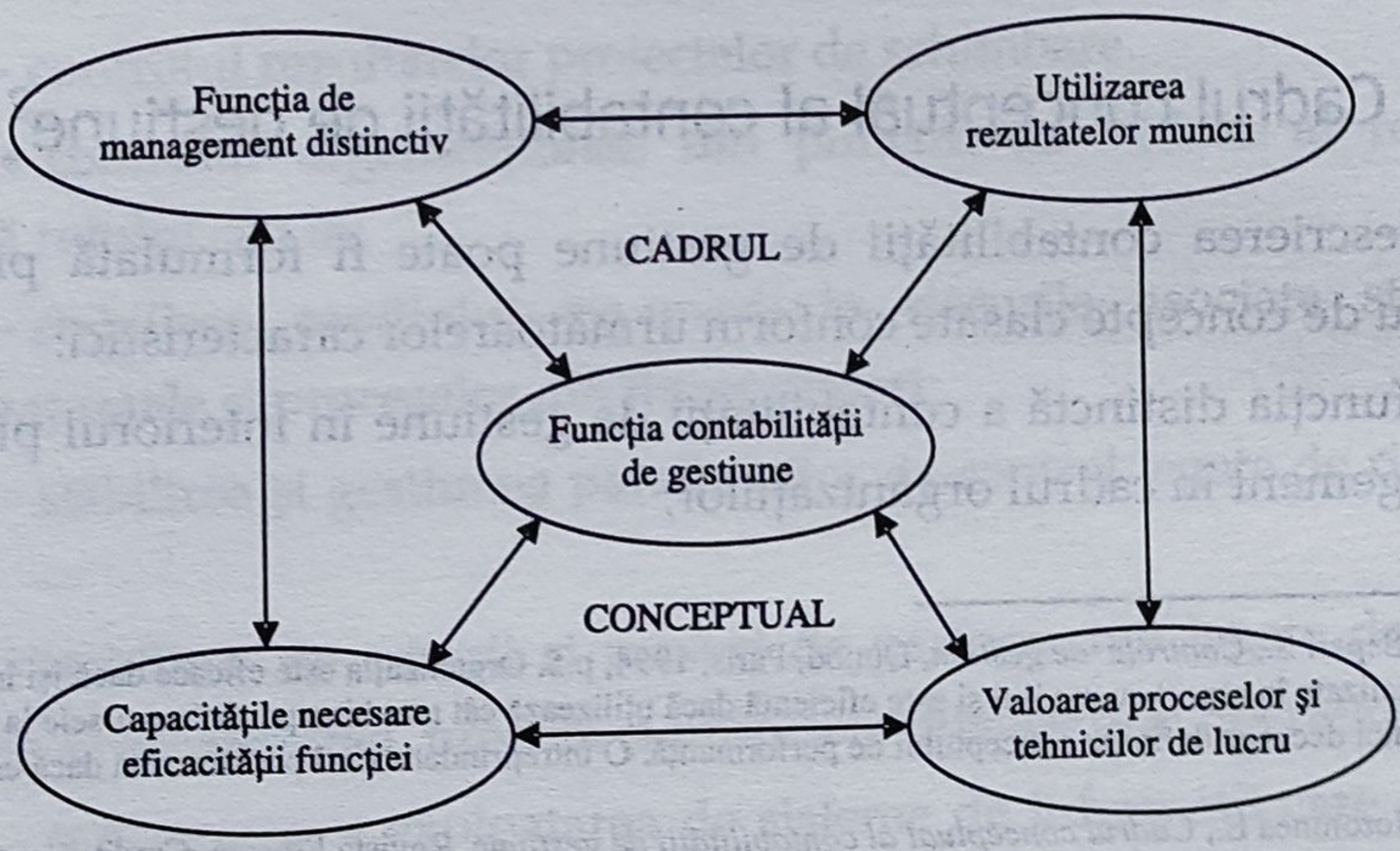
- criteriile care pot fi folosite pentru determinarea proceselor şi tehnicilor de lucru aplicate în contabilitatea de gestiune;

- capacitățile asociate în mod necesar eficacității funcției contabilității de gestiune în ansamblu.

Această noțiune poate fi folosită pentru a defini cele mai bune practici ale contabilității de gestiune, deoarece focalizează atenția asupra următoarelor elemente:

- capacitățile care solicită realizarea eficace a misiunii distincte a funcției;
- estimarea valorii organizaționale a rezultatelor lucrului în cadrul funcției;
- utilitatea proceselor şi tehnicilor de lucru ale funcției în obținerea acestor rezultate.

Fiecare categorie de concepte se articulează cu altele pentru a forma cadrul conceptual a contabilității de gestiune[1]. Acest cadru poate fi reprezentat în modul următor:



Conceptele contabilității de gestiune publicate în 1989 defineau cu claritate contabilitatea de gestiune ca parte a procesului de conducere,

[1] Vezi Dykman Th. R., Bierman Jr. H., Morse D.C., *Cost Accounting. Concepts & Managerial Applications*, Second edition, College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1994, p. 1-100.

producând informații necesare planificării şi controlului de gestiune.[1] În consecință, cadrul conceptual în anii '80 era axat pe calitățile pe care trebuia să le posede această informație şi trebuia să se bazeze practicile, tehnicile contabilității de gestiune şi verificarea utilității lor.

Contabilitatea de gestiune poate fi definită prin procesul de identificare, măsurare, interpretare şi de comunicare a informației (atât financiară cât şi legată de exploatare) utilizată de conducere pentru a planifica, evalua şi controla întreprinderea şi pentru a asigura utilizarea cu bună știință a resurselor sale.[2]

Contabilitatea de gestiune face parte integrantă din procesul de management. Ea furnizează informația esențială pentru:

- controlul activităților curente ale unei întreprinderi;
- planificarea strategiilor, tacticilor şi activităților viitoare;
- asigurarea utilizării optimale a resurselor;
- măsurarea şi evaluarea performanței;
- reducerea părții de subiectivitate în procesul decizional;
- ameliorarea comunicării interne şi externe.

A. Concepte generale

◦ *Responsabilitatea*

Contabilitatea de gestiune oferă informația care măsoară atât aşteptarea obiectivelor cât şi eficiența proceselor interne. Pentru a lua noi decizii pornind de la această informație, este necesar să se identifice bine rețeaua de responsabilități şi factorii cheie de succes delegați fiecărui individ în organizație.

---

[1] Vezi *Les textes comptables de références, Concepts fondamentaux de comptabilité de gestion*, Revue Française de Comptabilite, 315, Octobre 1999, p. 60; Vezi Pântea I. P., Managementul Contabilității româneşti, Partea a VI-a, Contabilitatea de gestiune, Necesitatea şi cerințele contabilității de gestiune, organizarea şi obiectivele contabilității de gestiune în concepția românească, Editura Intelcredo, Deva, p. 599-602.

[2] Vezi Ristea M. (coordonator), *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. II, Editor CECCAR, Bucureşti, 1999, p. 335. În această concepție, contabilitatea de gestiune este denumită şi managerială sau analitică şi control de gestiune are drept obiect reprezentarea analitică a proceselor interne ale întreprinderii care produc transformări cantitative şi calitative în masa patrimoniului. Informația construită este destinată întreprinzătorului (administratorului) ca beneficiar intern de informații care trebuie să răspundă la întrebarea cum să aloce şi să utilizeze resursele încredințate de exterior (investitori) pentru a constitui performanța.

◦ *Controlabilitatea*

Contabilitatea de gestiune permite determinarea elementelor de activitate asupra cărora conducerea poate sau nu să exercite o influență şi să evalueze riscurile şi factorii de sensibilitate. Astfel este mai uşor pentru conducere să analizeze, să compare, să interpreteze informația în mod specific şi să o utilizeze în mod constructiv în funcțiile manageriale de control, evaluare şi căutare de acțiuni corective.

◦ *Fiabilitatea*

În contabilitatea de gestiune informația trebuie să fie o calitate care să poată genera încredere în aceasta. Fiabilitatea pentru utilizator depinde de sursa, integritatea şi integralitatea sa.

◦ *Interdependența*

Ținând seama de complexitatea crescândă a afacerilor, contabilitatea de gestiune trebuie să aibă acces la surse de informație atât externe cât şi interne, cum sunt marketingul, producția, managementul resurselor umane, cumpărările şi aprovizionările, finanțele etc. Este astfel mai uşor să te asiguri că informația este echilibrată.

◦ *Pertinența*

Contabilitatea de gestiune trebuie să asigure menținerea unei anumite suplețe în compilarea şi interpretarea informației. Aceasta facilitează căutarea şi prezentarea modului clar, inteligibil şi la momentul optim, cu alternative pentru a lua decizii imparțiale şi sigure. Procesul este în esență orientat spre viitor. Informația trebuie să satisfacă criteriile de utilitate şi de pertinență.

B. Concepte legate de funcție

Conceptele descriu funcția în termeni de productivitate a resurselor, creare de valoare, organizare a întreprinderii în procesele transfuncționale

şi prioritate a muncii în echipă.

◦ *Productivitatea resurselor*

Procesul contabilității de gestiune este orientat spre utilizarea eficace a resurselor în organizații. Atenția trece asupra risipei (pierdere de resurse) şi creării de valoare (utilizarea resurselor cu bună ştiință). Resursele care se prezintă sub formă monetară şi materială sunt analizate în detaliu, chiar şi cele consumate pe structuri, sisteme, proceduri, procese şi practici de management al resurselor umane.

◦ *Crearea de valoare*

Eficacitatea utilizării resurselor se apreciază conform valorii create în acelaşi timp pe pieţele de produse şi servicii (pentru clienți) şi pe piețe financiare (pentru acționari), satisfăcând toate exigențele altor parteneri importanți ai organizației (mai ales furnizorii, personalul, financiarii şi colectivitatea în ansamblul său).

Utilizarea resurselor este apreciată eficace dacă permite crearea valorii optime pe termen lung, ținând seama de externalitățile asociaților față de activitățile organizației.

Risipa (pierderea de resurse, resurse neutilizate), utilizarea sau consumul neobiectiv de resurse şi dezinteresul pentru preocupările de mediu sau sociale pot fi apreciate neeficace.

◦ *Organizarea întreprinderii în procesele tranzacţionale*

În contabilitatea de gestiune activitatea este orientată spre procesele esențiale din întreprindere care fac să intervină clienții, furnizorii şi alți parteneri. Ea este preocupată de:

- relațiile dintre procesele organizaționale şi scara de valori interorganizaționale;

- interfața dintre procesele organizaționale, tehnicile de lucru, structurile, sistemele şi culturile;

- alinierea proceselor organizaționale, strategiilor de produse şi

servicii;

- modul în care resursele sunt desfăşurate, utilizate şi consumate prin procesele organizaționale în crearea de valoare în timp.

◦ *Prioritatea muncii în echipă*

Procesul contabilității de gestiune se desfăşoară în interiorul unor echipe de natură diversă create pentru efectuarea muncii numai în organizație.

Echipele pot avea un obiectiv strategic, managerial sau funcțional; ele pot fi axate pe o sarcină, o activitate, un proces sau o orientare tranzacțională; ele pot primi diverse forme de delegări de puteri şi pot deveni obiectul diferitelor aşteptări în dezvoltare.

C. Concepte legate de utilitatea rezultatelor

Conceptele legate de utilitatea rezultatelor se referă la evaluarea consecințelor activității funcției contabilității de gestiune şi la modul în care acestea pot fi evaluate conform responsabilității, criteriilor de performanță într-o perspectivă de etalonare comparativă.

◦ *Responsabilitatea*

Rezultatele procesului contabilității de gestiune sunt evaluate funcție de valoarea care se adaugă organizației apreciată în perspectiva utilizatorului. În consecință, responsabilitatea funcției contabilității de gestiune este orientată spre exterior, adică spre membrii organizației care utilizează serviciile sale.

◦ *Criterii de performanță*

Valoarea care trebuie adăugată organizării muncii în contabilitatea de gestiune poate fi exprimată funcție de secvența obiectivelor de performanță negociate şi exceptate în interiorul organizației.

◦ *Etalonarea comparativă*

Obiectivele de performanță folosite pentru exprimarea

responsabilităților contabilității de gestiune în interiorul unei organizații ar trebui să reflecte rezultatele unei munci de analiză comparativă cu contabilitățile de gestiune din diferite organizații.

D. Concepte legate de procese şi tehnici

Procesele din contabilitatea de gestiune sunt în interfață cu alte procese de management şi se articulează în jurul unui mod de gândire specific care poate servi la evaluarea sau la orientarea perfecționării tehnicilor de lucru folosite în contabilitatea de gestiune.

◦ *Ecuația de legătură a utilizării resurselor pentru crearea de valoare*

Procesul contabilității de gestiune se inspiră dintr-o schemă de gândire, structurată printr-o ecuație sau un mod care leagă în timp utilizarea resurselor şi crearea de valoare.

Ideal, utilizarea resurselor este măsurată prin costul de oportunitate sau aproximarea acestuia.

Crearea de valoare este măsurată din punctul de vedere al clienților sau acționarilor şi al funcțiilor lor de utilitate – ținând seama de prioritățile altor parteneri şi de toate consecințele externe ale activităților organizației asupra societății în ansamblul său.

Explorarea în timp a legăturilor dintre resurse şi valoare presupune studierea activă a interacțiunilor dintre efectele pe termen scurt şi pe termen lung.

◦ *Interfețele proceselor de management*

Contabilitatea de gestiune adaugă perspectiva "resurselor" altor procese de management axate pe alegerea orientării strategice, pe stabilirea structurilor şi pe controlul organizațional. La fiecare din aceste puncte de interfață echipa managerială trebuie să vegheze la ceea ce rezultă din aceasta, respectiv o creare de valoare pentru organizație.

◦ *Perfecţionarea şi evaluarea tehnicilor*

Tehnicile aplicate în procesele contabilității de gestiune pot fi evaluate, de asemenea, după cei trei termeni ai ecuației care corelează utilizarea resurselor cu crearea de valoare.

Valoarea creată cu ajutorul unei tehnici folosite în procesul contabilității de gestiune ar trebui să compenseze pe larg resursele pe care le utilizează sau pe care le consumă.

Identificarea pe baza acestui criteriu, a carențelor în tehnicile existente ar trebui să declanşeze dezvoltarea noilor tehnici sau perfecționarea celor existente. De aceeaşi manieră, această dezvoltare poate fi orientată, prin ecuația menționată.

E. Concepte legate de capacitățile funcției

Capacitățile solicitate pentru asigurarea eficacității funcției contabilității de gestiune în cadrul procesului de management se sprijină pe competențele specifice, pe o cultură de ameliorare continuă şi de creare de posibilități, respectiv pe o capacitate de discernământ în privința eficacității funcției.

◦ *Competențe specifice*

Activitatea funcției contabilității de gestiune trebuie să fie structurată în jurul unui ansamblu definit de competențe fundamentale şi executată prin intermediul acesteia, care reflectă cele mai bune practici suficiente să garanteze rezultatele eficace.

Aceste competențe fundamentale pot consta în experiența personalului, proceselor interactive de lucru, sisteme de susținere disponibile, tehnici aplicate în procesele de muncă, legitimitatea funcției şi respectul acordat acesteia, calitatea managementului funcției şi diverşi alți factori pertinenți.

Definirea unui ansamblu dat de competențe fundamentale sunt ghidate prin înțelegerea a ceea ce trebuie să îndeplinească funcția, în termeni de eficacitate a rezultatelor, şi prin competențele fundamentale care prezintă funcțiile contabilității de gestiune reprezentate prin cele mai

bune practici.

◦ *Ameliorarea continuă*

Cultura de ameliorare continuă ar trebui să facă parte integrantă din funcţia contabilităţii de gestiune. Această cultură se concretizează printr-un evantai de proiecte care vizează să sporească calitatea activităţii funcţiei prin ameliorarea competenţelor şi a modalităţilor prin care ele sunt mobilizate şi utilizate.

◦ *Crearea de oportunităţi şi de posibilităţi*

O cultură de proactivitate ar trebui să facă parte integrantă din funcţia contabilităţii de gestiune, în căutarea şi identificarea posibilităţilor creării de valoare.

Acest atribut cultural ar trebui considerat drept o competenţă fundamentală a funcţiei.

◦ *Discernământ*

Eficienţa şi eficacitatea activităţii funcţiei contabilităţii de gestiune, inclusiv ameliorarea acesteia, ar trebui supuse unei evaluări continue.

Atât procesele de luru cât şi rezultatele activităţii funcţiei ar trebui să facă obiectul unei evaluări critice axată pe comparaţia valorii create şi resurselor obţinute în timp.

Conceptele prezentate fac parte din cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune, aşa cum o ilustrează figura următoare:

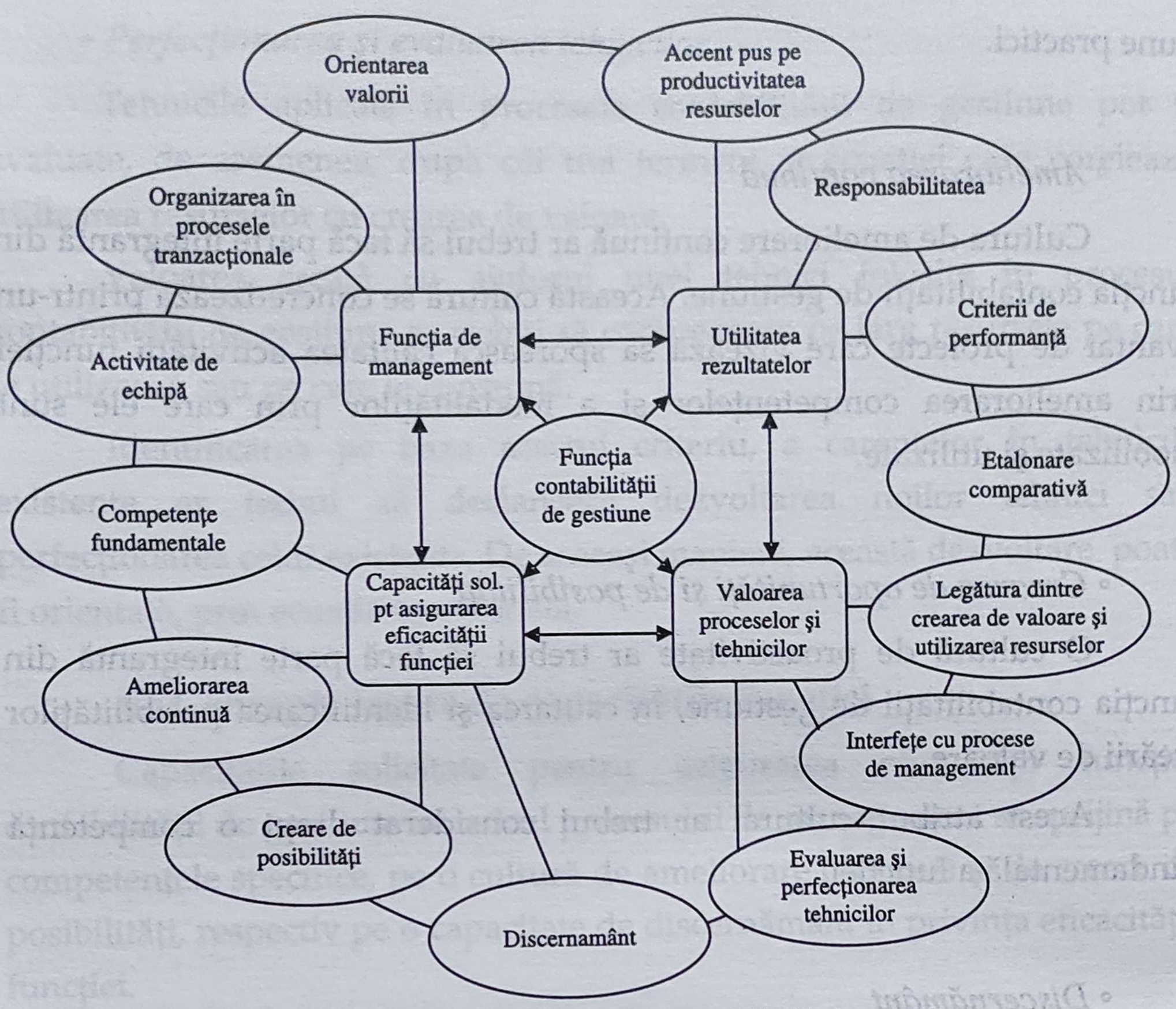


Fig. nr.2 Cadrul conceptual al contabilității de gestiune

5. Utilizarea cadrului conceptual

Cadrul conceptual permite descrierea contabilității de gestiune în termenii celor mai bune practici internaționale. El poate servi drept ghid în evaluarea sau dezvoltarea acestora în contabilitatea de gestiune în aplicațiile organizaționale date. Să examinăm cum pot fi obținute răspunsurile la problemele care decurg din cadrul conceptual.

Cum trebuie dezvoltate practicile în contabilitatea de gestiune?

Aceste metode şi tehnici sunt înțelese în sensul că:

- sunt orientate spre utilizarea eficace a resurselor organizaționale (accentul pus pe productivitatea resurselor) în timp ce eficacitatea este evaluată în termeni de valoare creată pentru cei care iau parte la activitatea

organizației (orientare valoare);

- sunt centrate pe procesele transfuncționale esențiale organizației (organizare în procesele transfuncționale);

- sunt integrate altor funcții specializate, în calitate de membru al echipei de conducere (lucru în echipe);

- se sprijină pe un ansamblu de competențe fundamentale bine înțelese, legate de funcție;

- se exercită într-o perspectivă de ameliorare continuă;

- caută posibilitățile creării de valoare în interiorul organizației;

- sunt în continuare funcție de valoarea creată comparată cu resursele consummate (discernământ).

Cum trebuie testată utilitatea practicilor în contabilitatea de gestiune?

- funcție de contribuția lor la cultura de proactivitate în descoperirea posibilităților de creare de valoare în interiorul organizației (creare de posibilități);

- funcție de valoarea pe care o adaugă organizației, din punct de vedere ale altor membri ai organizației (responsabilitate);

- controlând dacă responsabilitatea este exprimată prin obiective de performanță, negociate şi acceptate în interiorul organizației (criterii de performanță);

- controlând dacă obiectivele de performanță sunt coerente cu cele externe, recunoscute (competențe fundamentale) şi dacă rezultatele obținute sunt comparabile cu cele ale altor organizații (benchmarking, tratament de referință sau etalonare comparativă).

Cum poate fi testată utilitatea tehnicilor de lucru în contabilitatea de gestiune?

- funcție de valoarea pe care acestea o crează adăugând perspectiva "resurselor" la alte resurse de management (interfețe cu procesul de management);

- prin intermediul unei evaluări critice, continue a eficienței şi eficacității (discernământ);

- punând accentul pe resursele pe care le consumă în raport cu valoarea pe care ele o crează în timp, în toate intervențiile contabilității de gestiune (evaluare şi perfecționarea tehnicilor).

Cum trebuie dezvoltate tehnicile de lucru în contabilitate de gestiune?

- printr-o întoarcere constantă la o schemă de gândire aplicată în activitatea de contabilitate de gestiune, axată pe ecuația care corelează utilizarea resurselor şi crearea de valoare în timp;

- prin determinarea valorii care adaugă perspectiva "resurselor" la alte procese de management (interfețe cu procesul de management);

- prin procese de ameliorare continuă integrate culturii funcției contabilității de gestiune;

- prin referință la ansamblul competențelor fundamentale apreciate necesare pentru asigurarea eficacității muncii în contabilitatea de gestiune.

6. Concluzie

Cadrul conceptual al contabilității de gestiune în această viziune trebuie apreciat la valoarea sa concretă în diferite domenii. El poate fi aplicat:

De managerii organizațiilor, pentru a înțelege, evalua şi dezvolta aspectul specific şi munca lor privind eficacitatea utilizării resurselor.

De contabilii de gestiune profesionişti, pentru a orienta, compara şi dezvolta contribuția lor la procesul contabilității de gestiune al organizației.

De profesori, pentru a reorienta şi consolida eforturile lor într-un câmp în evoluție[1] rapidă, în care capacitatea de a înțelege schimbarea şi participarea constituie un rezultat important al procesului de învățare.

De organismele profesionale în reformularea şi consolidarea tehnicilor contabilității de gestiune.

Demersul prezentat facilitează înțelegerea diferitelor perspective instituționale şi culturale în care este abordată activitatea în contabilitatea

[1] Vezi Tabără N., Toma C., *Extinderea domeniului contabilității de gestiune*, Revista Tribuna Economică, nr. 11/1994, p. 7 şi 22

de gestiune.

Domeniul contabilității de gestiune îl constituie modelarea în expresie valorică a resurselor legate de obiectivele urmărite de întreprindere. Există astfel două orientări. Mai întâi, pe termen lung, cunoaşterea costurilor clienților, furnizorilor, concurenților şi contabilitatea strategică. Contabilitatea de gestiune trebuie să încorporeze în baza sa de date informații fizice, monetare şi comerciale privind concurența, precum şi practicile unor întreprinderi care utilizează procese şi acțiuni similare, cu condiția păstrării specificității prin identificarea clară a obiectivului: performanța economică[1] comparativă şi modelarea economică a competitivității. O altă orientare, mult mai restrânsă, a acestei modelări are în vedere nevoile de finanțare a activității de exploatare. Este necesar să nu mai limităm contabilitatea de gestiune numai la analiza consumului de resurse[2], ci să o extindem la analiza resurselor încă neconsumate, mobilizate de o acțiune sau un produs. În acest context, contabilitatea îşi asumă o misiune de expertiză a modelelor economice care corelează activitățile şi resursele.

---

[1] Vezi Smith J.L., Keith R.M., Stephens W.L., *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Book Company, New York, 1988

[2] Vezi Drury C., *Management and Cost Accounting* , Third Edition, Chapman & Hall, London, 1994

Bibliografie

1. Alazard C., Separi S., **Contrôle de gestion,** Dunod, Paris, 1994.
2. Bouquin H., **Comptabilité de gestion,** Sirey, Paris, 1993.
3. Bouquin H., **Comptabilité de gestion,** 2ème édition, Economica, Paris, 2003
4. Călin O. (coordonator), **Contabilitate de gestiune,** Editor "Tribuna Economică", Bucureşti, 2000.
5. Cârstea Gh., Călin O., **Calculaţia costurilor,** Editura Didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1980.
6. Drury C., **Management and Cost Accounting,** Third Edition, Chapman & Hall, London, 1994
7. Dumbravă P., Pop A., **Contabilitatea de gestiune în industrie,** Editura Intelcredo, Deva, 1997.
8. Dykman Th. R., Bierman Jr. H., Morse D.C., **Cost Accounting. Concepts & Managerial Applications,** Second edition, College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1994
9. Epuran M., Băbăiţă V., Grosu C., **Contabilitate şi control de gestiune,** Editura Economică, Bucureşti, 1999.
10. Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., **Managerial accounting, Information for decisions,** 2nd Edition, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001
11. Lauzel P., Bouquin H., **Comptabilité analytique et gestion,** 4e édition, Editions Sirey, Paris, 1985.
12. Olariu C., **Calculaţia costurilor,** Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977.
13. Pântea I. P., **Managementul contabilităţii româneşti,** Partea a VI-a, Contabilitatea de gestiune, Necesitatea şi cerinţele contabilităţii de gestiune, organizarea şi obiectivele contabilităţii de gestiune în concepţia românească, Editura Intelcredo, Deva.
14. Ristea M. (coordonator), **Contabilitatea societăţilor comerciale,** vol. II, Editor CECCAR, Bucureşti, 1999.
15. Smith J.L., Keith R.M., Stephens W.L., **Managerial Accounting,** McGraw-Hill Book Company, New York, 1988
16. Tabără N., **Contabilitatea de gestiune şi poziţionarea strategică a întreprinderii,** Revista Contabilitate şi Audit, nr. 5/1998, Chişinău.
17. Tabără Neculai, Horomnea Emil, **Cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune,** Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr.10/1998.
18. Tabără N., Horomnea E., **Cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune,** Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 10/1998
19. Tabără N., Horomnea E., **Contabilitatea de gestiune şi procesul decizional,** Revista "Gestiunea şi contabilitatea firmei, nr. 6/1998

20. Tabără N., **Obiectivele şi conceptele contabilităţii de gestiune,** în Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză, nr. 9 şi 11/1995.
21. Tabără N., Toma C., **Extinderea domeniului contabilităţii de gestiune,** Revista Tribuna Economică, nr. 11/1994.
22. *** - Les Textes Comptables de Référence, Comité de comptabilité financière et de gestion (FMAC) de la Fédération internationale des comptables (IFAC), Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), **Concepts fondamentaux de comptabilité de gestion,** în Revue Française de Comptabilité, 315, Octobre, 1999.
23. *** - Les textes comptables de références, **Concepts fondamentaux de comptabilité de gestion,** Revue Française de Comptabilite, 315, Octobre 1999.
24. *** - Ministerul Finanţelor Publice, **Reglementări contabile pentru agenţii economici,** Editura Economică, Bucureşti, 2002.

II. Criterii de evaluare a producției organizate în "Just in Time"

Condiţii generale

O abordare simplistă a contabilității reduce misiunea acesteia la consemnarea operativă a faptelor economice. Este ceea ce literatura de specialitate a consacrat sub denumirea de funcția pasivă a contabilității, orientată prioritar spre observarea şi înregistrarea sistematică a trecutului. Principiu şi obiectiv fundamental al contabilității, imaginea fidelă se sprijină esențial pe acest demers.

Integrarea organică a informației contabile în mecanismul decizional presupune dezvoltarea funcției active a contabilității, concretizată prin elaborarea previziunilor, a strategiilor şi politicilor economice ale întreprinderii.

De la informația statică, certă, cu privire la o anumită stare a fenomenului economic se trece astfel spre modelarea evoluției viitoare a acestuia.

În acest context, oferta informațională a contabilității de gestiune cuprinde şi posibilitățile de evaluare a producției organizată în "Just in Time". În text acest concept va fi exprimat sub abrevierea JIT.

Acest sistem (metodă) constă în reducerea ciclurilor de producție referitoare la determinarea mărimii optime a stocurilor. Optimizarea priveşte întregul ciclu de aprovizionare - fabricație - distribuție.

Utilizarea principiilor JIT generează atât avantaje cât şi inconveniente.

Între avantaje menționăm:

- reducerea termenelor de livrare către clienți;
- diminuarea cheltuielilor financiare privind stocurile de producție în curs de execuție.

Eventualele inconveniente constau în faptul că orice incident, defecțiune, grevă, noncalitate generează implicații asupra procesului de producție în întregul său.

Decizia de a aplica aceste principii este legată şi de actualitatea metodei.

Sunt avute în vedere, în primul rând, criterii financiare (costuri de exploatare raportate la suma investițiilor).

Consecințele aplicării JIT sunt numeroase. Ele vizează riscuri de producție în curs, modificarea calificării forței de muncă şi a sistemelor de informare. Aceste efecte sunt cuantificabile în termeni financiari.

Avantajul financiar explicit aşteptat de la un sistem JIT este reducerea cheltuielilor financiare aferente volumului producției în curs de execuție. Dacă această reducere se dovedeşte semnificativă o lungă perioadă, întreprinderile dețin stocuri supranormative care nu sunt suficiente pentru a compensa investițiile şi supracosturile generate de o asemenea gestiune. Dacă se impune o logică pur financiară, se abandonează cea mai mare parte a proiectelor de acest tip. În schimb dacă se acceptă aceste proiecte, ele nu mai fac obiectul unei analize economice. Se poate spune că există o discrepanță între sistemul de luare a deciziilor şi sistemul de control de gestiune, deoarece nu se efectuează evaluări posterioare acestor decizii.

Lucrările publicate în acest sens tratează ca principale teme:

- determinarea noilor indicatori de performanță şi a tablourilor de bord, orientate pe variabile fizice care permit urmărirea noilor obiective strategice ale întreprinderii. Este vorba de sistemul care funcționează cu instrumente specifice;
- perfecționarea contabilității de gestiune: noțiunea de activitate

substituindu-se celei de produs sau de secție iar generatorul de costuri înlocuieşte unitatea de lucru.

1. Concepţii privind " Just in Time"

Întreprinderile orientate pe acest principiu încearcă să valorifice experiența firmelor japoneze în spiritul unei mai bune competitivități. Imitarea unei rețete în sine nu poate constitui un succes. Trebuie fixate criterii foarte precise. Există două tipuri de preocupări ce corespund celor două concepții privind JIT.

"Just in Time" permite creşterea capacității de reacție a sistemului de producție la cererea comercială.

În spiritul acestui demers, întreprinderea caută să amelioreze reacția sistemului de producție, permițând un răspuns mult mai rapid la variațiile cererii cantitative şi calitative. Pentru a putea reacționa rapid, trebuie diminuată inerția oricărui sistem printr-o reproiectare a ciclurilor de fabricație. În formele de organizare tradiționale acestea prezintă frecvent durate de săptămâni sau chiar luni. Înseamnă că sistemul nu dă un răspuns unei variații a cererii decât după acest termen. Reducerea ciclurilor se exprimă printr-o reducere a stocurilor la toate nivelele, respectiv a stocurilor de materii prime, ceea ce presupune că furnizorii livrează ritmic. Va avea loc o diminuare a stocurilor de producție în curs de execuție şi o reducere a timpului de trecere prin toate atelierele. Aceste modificări vor conduce în final la micşorarea stocurilor de produse finite, ceea ce înseamnă o mobilitate sporită a fabricației.

Reducerea stocurilor este un obiectiv subordonat reducerii ciclurilor. Există o relație liniară între cicluri şi nivelele medii ale stocurilor. Determinarea variației unui factor se reduce de fapt la determinarea variației altuia în acelaşi sens şi în aceeaşi proporție. Dar adesea este mult mai uşor de exprimat obiective în termeni de reducere a stocurilor deoarece acestea sunt mai vizibile şi mai uşor controlabile decât duratele. Pentru a putea reduce stocurile, trebuie eliminați factorii (elementele) care au condus la majorarea stocurilor cum ar fi defectele de calitate, defecțiunile

utilajelor, timpii de reglaj etc. Ameliorarea performanței la fiecare din aceste nivele nu este un obiectiv în sine, ci mai curând o condiție necesară pentru care se pot reduce stocurile şi respectiv ciclurile (vezi fig. 1).

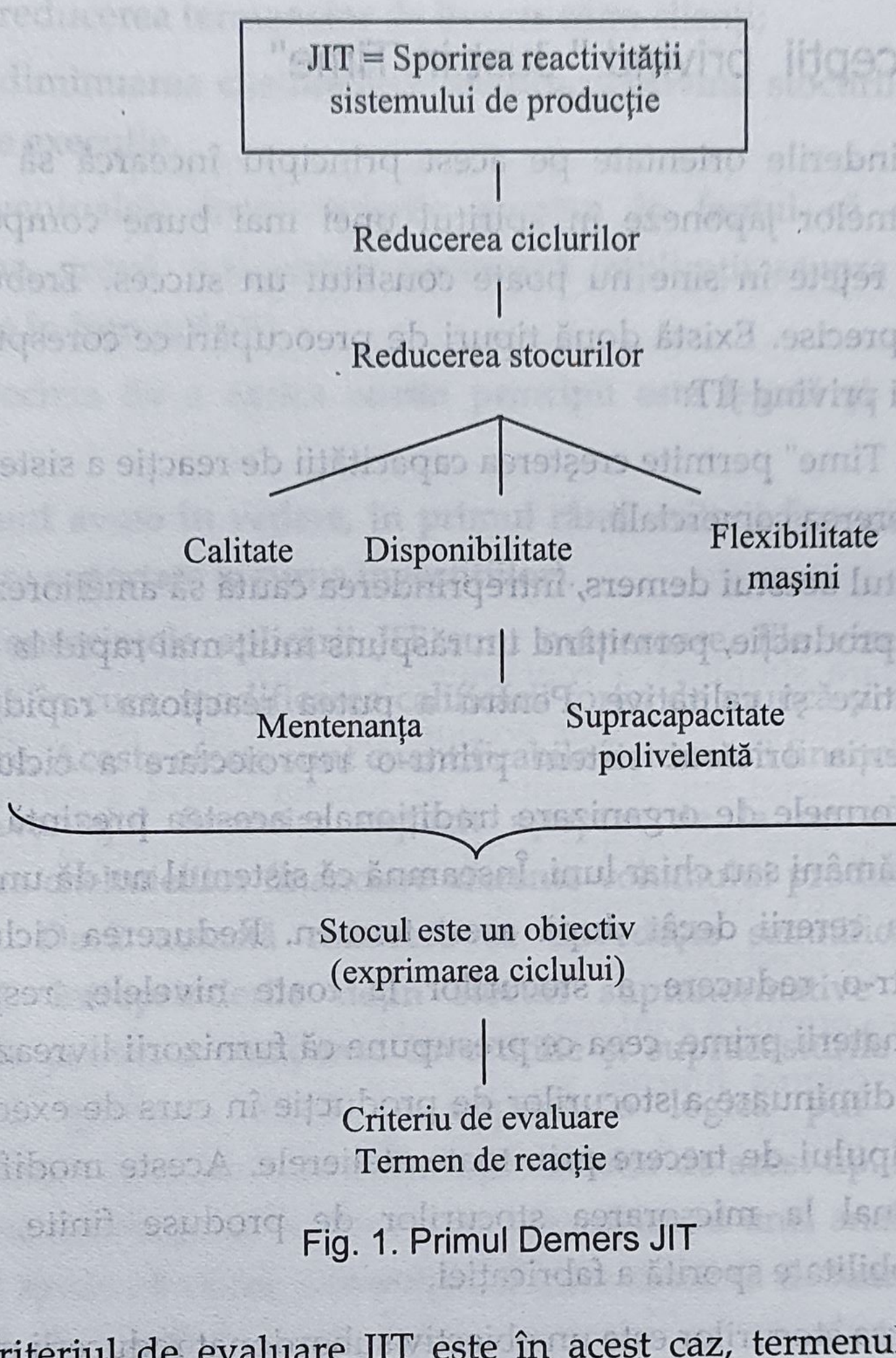


Fig. 1. Primul Demers JIT

Criteriul de evaluare JIT este în acest caz, termenul de reacție al sistemului de producție la variațiile cererii. Ameliorarea performanțelor va necesita investiții care vor fi comparate cu avantajul comercial generat de timpul de răspuns mai scurt.

"Just in Time" constituie o filosofie a progresului

JIT constituie un mijloc de a elimina disfuncționalitățile şi de a reduce risipa din sistemele de producție, ceea ce va conduce la ameliorarea

performanței globale.

Într-adevăr obiectivul JIT implică o reducere a stocurilor[1]. Reducerea stocurilor determină apariția mai multor probleme cum ar fi defectele, rebuturile, retuşurile. Randamentele scăzute ale maşinilor provoacă opriri ale producției. A determina reducerea stocurilor în mod voluntarist contravine înlăturării cauzelor acestor disfuncționalități.

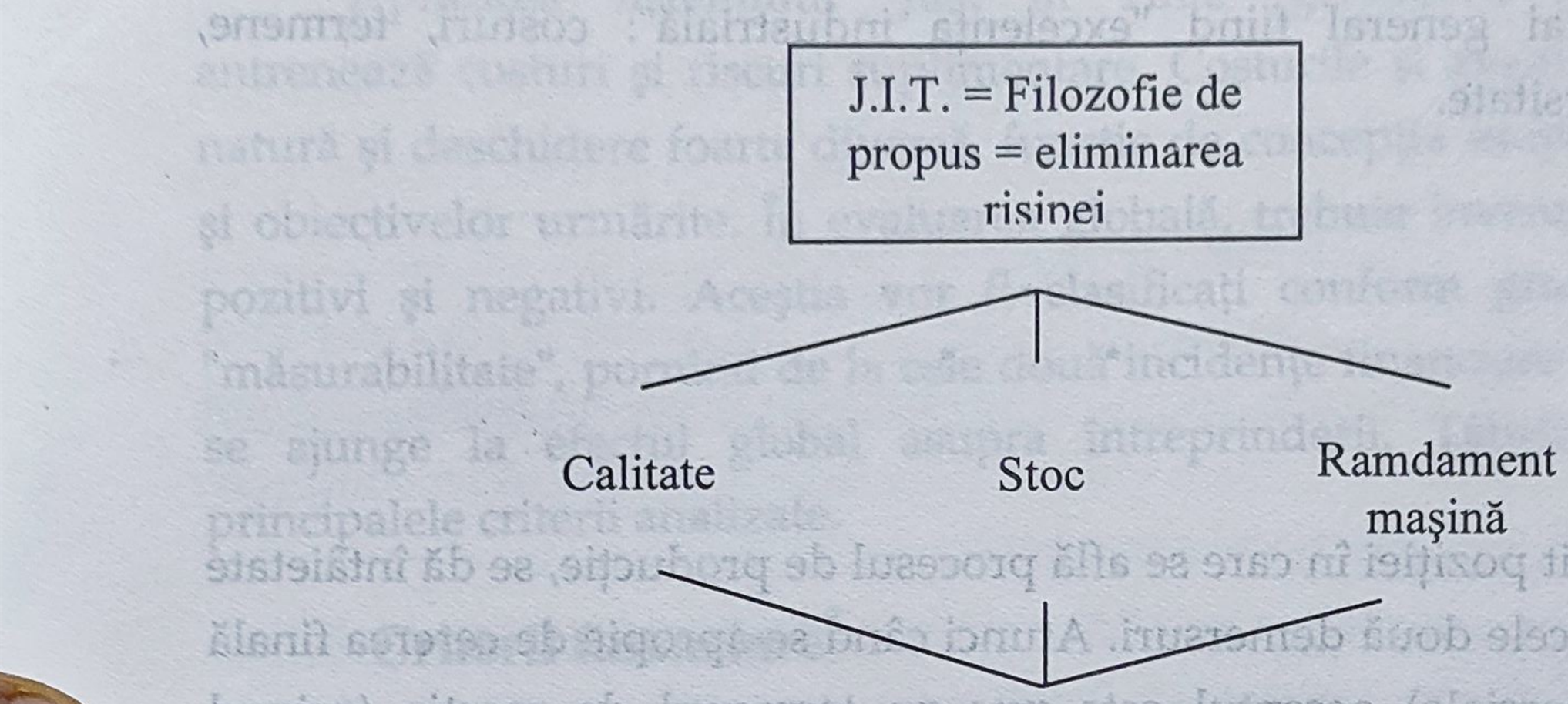


Fig. 2. A doua abordare JIT

Rezultă astfel în mod natural o ameliorare a productivității globale a sistemului de producție, a calității produselor şi a competitivității întreprinderii.

---

[1] Vezi Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2e edition, Dunod, Paris, 1994, p. 449. Conform acestei concepții, organizarea în JIT caută să reducă stocurile de materii prime şi producție în curs de execuție. Obiectivul stocului zero nu este niciodată atins complet. În acest fel trebuie administrate stocuri în cantități mai mici punându-se accentul pe disponibilitate în detrimentul cantităților: se preferă livrări numeroase de mică dimensiune provenind de la furnizori cu care au fost stabilite relații de parteneriat. Pentru a realiza mai bine sistemul de obiective - calitate, durată, costuri - întreprinderile pun în aplicare o nouă organizare care vizează evitarea stocurilor şi ajustarea cererii.

Noile metode de producţie din întreprinderile cu tehnologii moderne şi managementul JIT demonstrează nevoia de schimbare în managementul tradiţional şi sistemele de contabilitate de gestiune. În această concepţie este evident că responsabilitatea acestor schimbări revine contabililor de gestiune.[1]

Nivelul stocurilor este un indicator de succes al aplicării JIT, obiectivul mai general fiind "excelenţa industrială": costuri, termene, calitate, diversitate.

Potrivit poziţiei în care se află procesul de producţie, se dă întâietate unuia dintre cele două demersuri. Atunci când se apropie de cererea finală (servicii comerciale) accentul este pus pe termenul de reacţie (primul demers). În schimb, având în vedere procesul de producţie (uzine de fabricaţie a componentelor) se caută înainte de toate ameliorarea eficacităţii globale.

Pe acest teren, cele două abordări nu sunt contradictorii în termeni de organizare şi posibilităţi de reuşită. "Just in Time" presupune astfel ameliorarea calităţii, a fiabilităţii maşinilor, polivalenţa personalului. Trebuie să aibă loc o reducere a producţiei în curs de execuţie.

Pentru evaluarea economică a sistemelor în "Just in Time" rezultă diferenţe sensibile în criteriile de utilizare şi în importanţa lor relativă. În stadiile din aval, în care diversitatea este maximală, timpul va fi criteriul primordial. În schimb, în stadiile din amonte, criteriul de evaluare va fi complex: calitate, costuri de funcţionare, randamente operaţionale etc.

Conchidem că noţiunea de "Just in Time" nu este absolută. Există opinii care recomandă înlocuirea acesteia cu conceptul de "tensiune relativă" a fluxurilor care să se măsoare prin durata ciclurilor de fabricaţie, a nivelului producţiei în curs cât prin gradul de dependenţă a stadiilor

---

[1] Vezi Glynn J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., *Accounting for Managers*, Third edition, Thomas Learning, 2003, p. 571.

succesive de fabricaţie.

2. Elemente de evaluare a sistemelor de producţie organizate în JIT[1]

Aplicarea sistemului "Just in Time" generează beneficii dar antrenează costuri şi riscuri suplimentare. Costurile şi avantajele sunt de natură şi deschidere foarte diversă, funcție de concepția asupra sistemului şi obiectivelor urmărite. În evaluarea globală, trebuie inventariați factorii pozitivi şi negativi. Aceştia vor fi clasificați conform gradului lor de "măsurabilitate", pornind de la cele două incidențe financiare directe, până se ajunge la efectul global asupra întreprinderii. Tabelul 1 rezumă principalele criterii analizate.

Criterii financiare[2]

A. Costurile suplimentare solicitate prin utilizarea metodei "Just in Time"

a) *Supracapacitate*

Trebuie dimensionată capacitatea pentru a satisface cererea instantanee maximală. Rezultă o utilizare medie a capacității mai slabă şi deci costul raportat la unitatea de factor fix este mai ridicat.

b) *Maşini multifuncționale neutilizabile*

Aceste maşini sunt de regulă costisitoare deoarece deservesc o producție mai diversă. Sunt mai puțin productive şi mai fragile, solicitând mai multă mentenanță.

Tabel 1. Costuri/Avantaje ale "Just in Time"

Costuri / Inconveniente	Beneficii / avantaje
Criterii calitative	
• Risc mai ridicat pentru oice întreprindere	• Flexibilitatea clientului • Motivația flexibilității. Formare şi

[1]Vezi Baglin G., Malleret, *L'évaluation economique du "Juste a temps", Actes du IIème Congrès de L'AFC. Comptabilité et pluridisciplinarité*, vol II, Saint-Maur 1998, pp. 654-670.
[2] Vezi Tchemeni Em., *L'évaluation des entreprises*, Ed. Economica, Paris, 1993

• Conflicte • Falimentul unui furnizor	implicare personal • Vizibilitatea şi accelerarea luării deciziilor

Criterii financiare

• Supracapacitate • Maşini mai costisitoare • Calificare superioară a operatorilor • Productivitate mai scăzută • Pierdere de capacitate (reglaje frecvente) • Sistem de informare mai costisitor	• Scăderea stocurilor de producţie în curs de execuţie • Câştig de suprafaţă • Costuri de noncalitate mai reduse • Risc de uzură morală diminuat • Scăderea costurilor mâinii de lucru indirectă.

Criterii calitative nefinanciare	
• Riscul de a opri stadiul aval • Costul variabilităţii timpului de lucru	• Reducerea duratelor • Creşterea calităţii • Sistemul de gestiune mai simplu

c) *Calificarea superioară a operatorilor*

Datorită extinderii sarcinilor trebuie utilizați operatori mai calificați. Costul mâinii de lucru directe va fi mai ridicat.

Anumite operații care necesită o competență redusă sunt realizate de operatori calificați. Spre exemplu lucrători profesionişti pot fi puşi să realizeze sarcini de manipulare în timp ce lucrători specialişti trebuie să fie capabili să realizeze operațiuni de manipulare sau reglaj de prim nivel. Ne aflăm atunci paradoxal într-o situație în care există o supracalificare şi o subcalificare.

d) *Utilizarea acestui sistem implică lansarea unor loturi mai numeroase de dimensiuni reduse.*

Rezultă o multiplicare a reglajelor. Timpii de reglaj provoacă o pierdere de capacitate de producție. Aceasta deoarece "Just in Time" nu poate fi aplicat decât dacă se reuşeşte reducerea timpilor de reglaj la un nivel care să nu mai aibă influență asupra capacității. Totuşi, atunci când există o saturație a capacității de producție, reglajele duc la pierderi de producție.

Se observă adesea un efect de experiență, pe termen scurt. Există o obişnuință la schimbarea de serie care face ca timpul necesar pentru realizarea primelor piese ale seriei să fie mai ridicat decât timpul alocat prin

folosirea metodei. Schimbările frecvente provoacă o pierdere de productivitate a maşinii de lucru şi rate ale rebutului mai ridicate. Manipulările sunt mai numeroase, costurile logistice sunt mai ridicate. Tranzacţiile de gestiune a fluxurilor vor fi multiplicate.

e) *Costuri logistice sporite*

Creşterea frecvenţei livrărilor între stadiile succesive ale procesului de producţie conduce la utilizarea de condiţionări din ce în ce mai mici de capacitate şi mijloace de transport costisitoare.

f) *Un sistem de informare mai costisitor*

"Just in Time" implică o disponibilitate perfectă a pieselor atât a celor fabricate la intern cât şi a celor aprovizionate din exterior. Frecvenţa comenzilor ferme a crescut (trecerea la livrări zilnice). Aceasta implică o conexiune cu furnizorii şi colaborări în timp real.

Pe plan intern, trebuie optimizat sistemul de informare şi ameliorată capacitatea sa de tratare, prin trecerea de la programarea săptămânală la cea zilnică. Este evident că punerea în funcţiune a echipamentelor şi procedurilor este costisitoare.

B. Avantajele şi economiile sistemului JIT[1]

a) *Reducerea stocurilor*

Reducerea nivelului stocurilor la toate nivelele (materii prime, producţie în curs, produse finite), conduce în mod natural la o reducere proporţională a valorii imobilizate şi deci a costului de posesie. Acest factor este cel mai uşor măsurabil. Trebuie ţinut seama de reducerea suprafeţei ocupate (chiar dacă ea este cuprinsă în costul de posesie) inclusiv reducerea stocului mediu la producţia în curs de execuţie.

---

[1] Ca urmare a aplicării JIT apar o serie de modificări organizaţionale:
- o mai mare responsabilitate a posturilor şi oamenilor, ceea ce înseamnă o formare permanentă a lucrătorilor operaţionali şi descentralizarea puterilor decizionale;
- renunţarea la specializările tradiţionale obligă la o mai mare flexibilitate a oamenilor şi maşinilor;
- revederea implantărilor de maşini şi posturi de lucru pentru diminuarea duratelor de transport şi a costurilor;
- restructurarea întreprinderii în module autonome care fabrică produse de la început până la sfârşit şi nu prin specializarea meseriilor. Gestiunea calităţii maşinilor, produselor, proceselor devine un imperativ permanent global pentru firmă;
- relaţiile de colaborare şi parteneriat care se instaurează modifică organizarea generală a procesului de producţie şi a procedurilor de control.

b) *Reducerea costurilor noncalității*

Costurile noncalității sunt diminuate pentru mai multe motive: producția în curs mai puțin voluminoasă, riscuri mai mici de fraude, defecte descoperite rapid eliminând valoarea adăugată pe piesele defectuoase. Descoperirea operativă a defectelor permite să se reacționeze mai rapid asupra reglajelor mașinilor şi deci să se amelioreze calitatea produselor.

c) *Reducerea riscului de uzură morală*

Din cauza reducerii stocurilor în amonte şi aval, riscurile de uzură morală sunt diminuate sau eliminate.

În fapt nu se lansează nici o comandă către furnizor fără a avea o solicitare fermă din partea cumpărătorului. Este eliminat riscul producției pe stoc şi a imobilizărilor de resurse în activele circulante.

d) *Reducerea costurilor mâinii de lucru indirecte*

JIT presupune o mână de execuție mai calificată, ceea ce permite depăşirea primului nivel ierarhic al atelierului. Unele sarcini sunt efectuate cu mâna de lucru de execuție ceea ce permite efectuarea serviciilor indirecte.

Criterii cantitative nefinanciare

A. Inconveniente şi riscuri generate de JIT

a) Suprimarea tuturor elementelor de siguranță în sistem face ca orice non element să antreneze un blocaj de ansamblu al procesului. Acest risc poate proveni dintr-o problemă tehnică (pană a unei maşini nedublate), de erori umane, (omisiunea de a trece o comandă, eroare asupra unei referințe) sau conflicte sociale. O grevă poate bloca procesul de fabricație pe întreaga întreprindere.

Se constată deci că JIT conduce la o mai mare fragilitate şi o mai mare complexitate socială, umană şi tehnică.

B. Avantajele JIT

a) *Mai buna flexibilitate faţă de client*

Viteza de reacţie la cerere constituie un avantaj decisiv în competiţia comercială. Este posibil să se răspundă favorabil cererii unui client într-un termen relativ scurt. Este mai uşor de urmărit fenomenele de modă fără a risca constituirea unor stocuri nevandabile sau aferente unor rupturi de stocuri.

b) *Motivaţie, flexibilitate şi implicaţia personalului*

JIT solicită un personal performant, de bună calitate. Dată fiind tensiunea care rezultă în toată întreprinderea, nu se poate folosi decât personal motivat, care lucrează şi acceptă responsabilităţi, este apt să urmărească în timp variaţiile de nivel ale cererii. Altfel spus este nevoie de un personal adaptabil, care poate realiza racordarea la evoluţii imprevizibile pe plan profesional (apar meserii noi). Întreprinderea care ajunge să dezvolte aceste calităţi ale personalului va dispune de un avantaj competitiv pe termen lung.

c) *Accelerarea luării deciziei*

JIT oferă o imagine operativă asupra întregului proces de producţie. El permite o simplificare şi uşurare a procedurilor decizionale. Este necesară suprimarea factorilor de inerţie şi elaborarea rapidă de decizii care au un impact cvasiimediat. Execuţia şi încadrarea devin mai autonome, dar responsabilitatea se extinde.

* * *

Aplicarea JIT presupune ca toate condiţiile să fie respectate (calitate, fiabilitate etc.) Dacă una dintre ele este defectuoasă (frecventă la unele maşini), ansamblul rezultatelor scontate este pus în discuţie. Întreprinderea va suporta costuri suplimentare fără să obţină avantaje semnificative. În domeniul decizional, nu se pot efectua arbitraje economice prin elementul sau speranţa rezultatelor proporţionale cu mediile angajate. Beneficiile aşteptate vor trebui să compenseze integral cheltuielile necesare.

3. Evaluarea proiectelor de investiţii în spiritul JIT

Deciziile privind opţiunile organizaţionale de producţie sunt, în cea mai mare parte a timpului, luate la nivelul uzinelor şi nu fac obiectul unei formalizări extinse. În schimb, atunci când proiectele implică investiţii, sunt supuse procedurii în vigoare în întreprindere.

În sistemul JIT, instalaţiile nu generează investiţii importante. Totuşi, ele necesită adesea reimplantări de maşini şi o supradimensionare a echipamentelor.

Examinarea proiectelor industriale şi a literaturii fac să apară trei demersuri în ceea ce priveşte evaluarea proiectelor de investiţii JIT.

Demersul strategic

a) *Consideraţii generale*

Demersul "strategic" constă în a lega direct deciziile de tip JIT referitoare la mari obiective strategice ale întreprinderii, cum ar fi ameliorarea calităţii, diminuarea duratelor de execuţie etc. O asemenea abordare generează două consecinţe:

- un proiect care contribuie la aşteptarea unuia din aceste obiective strategice (şi calitative) este acceptat fără analiză contabil financiară detaliată;
- proiectul are un obiectiv care se exprimă în termeni fizici (şi nu financiari), spre exemplu un număr de zile, asupra aşteptării prin care va fi efectuată evaluarea posterioară a proiectului.

b) *Avantaje*

Acest demers prezintă două avantaje:

- nu are loc o analiză a rentabilităţii financiare, respectiv o evaluare hazardată a beneficiilor aşteptate de la proiect;
- pe baza unor alternative decizionale pertinente şi a unui sistem operativ de informare este posibilă elaborarea variantelor optime ale proiectului de investiţii, inclusiv urmărirea permanentă a acestuia.

c) *Inconveniente*

Această metodă nu permite ordonarea diferitelor proiecte de investiții. Ea nu poate fi utilizată pentru alocarea directă a bugetului de investiții. Cea mai mare parte a întreprinderilor este astăzi confruntată cu o diminuare a ofertei de credite alocate investițiilor.

Demersul "Prim"

Acesta constă în a atribui fiecărui proiect JIT o primă financiară care permite luarea în considerație a proiectele de investiții. Această primă se justifică prin ameliorarea globală a productivității, calității şi implicit a rentabilității întreprinderii.

a) *Principii*

Dacă un proiect JIT nu atinge un prag de rentabilitate dorit, se alocă pentru proiectul respectiv o primă calculată în felul următor:

Analiza contribuției proiectului la câştiguri legate de atingerea obiectivelor de "excelență industrială":

- Stoc zero;
- Durata zero;
- Defecte zero;
- Zero operații fără valoare adăugată etc.

Se notează fiecare din aceste criterii în procente de ameliorare în raport cu situația anterioară. Ulterior se determină o medie ponderată a acestor cote.

b) *Avantaje*

Primul avantaj al acestei metode este logica de valorizare financiară, ceea ce permite compararea unui proiect elaborat în această perspectivă cu alte proiecte de investiții.

De altfel, metoda este riguroasă, obligând la prezentarea unui dosar financiar, unui dosar cu elemente nefinanciare dar cuantificabile ale proiectului.

c) *Inconveniente*

Inconvenientele se referă la modalitățile de aplicare ale metodei bazată pe acelaşi principiu. Anumite criterii sunt redondante (stoc zero este

durata zero). Este dificil ca aceste criterii să ia în considerație şi o ponderare care reflectă strategia întreprinderii.

Demersul multicriterial

Această abordare a fost definită de un grup de lucru internațional şi prezentată în raportul "Cost Management for today's advanced Manufacturing"

a) *Principiu*

Sunt cunoscute o multitudine de criterii de alegere (opțiune) a investițiilor (financiare, cantitative şi nefinanciare, calitative).

Pentru fiecare dintre ele se determină:

- valoarea relativă (adică ponderea, suma valorilor relative ale ansamblului criteriilor care este egală cu 1). Această pondere este determinată funcție de strategia întreprinderii şi se aplică ansamblului proiectelor de investiții;
- toate informațiile sunt apreciate cu note de la 1 la 5 conform unor tabele prestabilite pentru fiecare dintre criteriile specifice întreprinderii comune de investiții;
- probabilitatea ca rezultatul scontat să se realizeze se măsoară în special prin riscul asociat noilor tehnologii. Se va merge de la probabilitatea 100% dacă rezultatul este cert, 50% dacă rezultatul are o şansă din două de a se realiza câştigurile prevăzute;
- un proiect este în fine evaluat prin sumă, pentru fiecare din criteriile produsului (valoarea relativă x nota x probabilitatea de reuşită).

b) *Avantaje*

Sistemul JIT obligă întreprinderea să-şi formuleze strategia şi prioritățile, deci să precizeze scara de valori funcție de care vor fi apreciate proiectele de investiții.

Această metodă ține seama de factorul risc care nu este fundamental în proiectele JIT.

c) *Inconveniente*

Principalul inconvenient al acestei metode este caracterul său

novator (ține seama în mod deliberat de factorii nefinanciari) deşi pe plan tehnic, ea este influențată de o metodă multicriterială simplă. Se pune problema acceptabilității metodei şi experimentării acesteia în întreprindere. Este cert că stabilirea tuturor tabelelor de notație va prezenta dificultăți şi va provoca conflicte.

*

* *

În termenii acestei analize, metodele menționate exprimă în fapt o strategie. Prima variantă trebuie să fie complet explicită, confruntată cu fiecare proiect propus. În celelalte două, strategia se exprimă prin opțiunile criteriilor şi importanța relativă care le este acordată.

Totuşi, aşa cum întreprinderea trebuie să aloce în permanență mai bine resursele pentru a-şi îndeplini obiectivele, este necesară determinării procedurilor de clasificare a proiectelor în aşa fel încât în ansamblu deciziile locale şi punctuale să fie convergente spre un obiectiv global (Lorino, 1989).

4. Noi puncte de vedere privind evaluarea proiectelor JIT

Principii generale pentru o metodologie de evaluare a proiectelor " Just in Time"

Analiza comparată a celor trei abordări menționate anterior conduce la formularea unui număr de principii pentru o metodologie de evaluare a proiectelor JIT.

a) Evaluarea ar trebui să includă şi o latură financiară pentru două considerente:

- este indispensabil să se poată compara proiectele JIT cu altele clasice (automatizarea) sau calitative în scopul alocării optime a resurselor;
- acceptarea acestei metode de către funcția financiară a întreprinderii este corelată cu instrumentele de alegere a investițiilor;

b) Evaluarea unui proiect JIT pentru caracteristicile sale ar trebui să fie locală (pe grila de implantare) şi generală (în afara grilei), performanţele fiind vizibile în alte puncte ale procesului de producţie. Trebuie luate în considerare natura fluxurilor în avalul grilei şi prezenţa punctelor înguste.

c) Evaluarea trebuie să ţină seama atât de termenul scurt cât şi de cel lung. Sistemele JIT conduc la o extindere a clasificărilor şi la o mai mare responsabilitate a operatorilor. Perceptibile pe termen lung, aceste două puncte reprezintă factori cheie de adaptabilitate a personalului şi de competitivitate a firmei.

d) În fine reluând clasificarea CAM I, proiectele JIT ar trebui să includă:

- elemente cantitative exprimabile în termeni financiari;
- elemente cantitative neexprimabile în mod necesar în termeni financiari;
- elemente calitative.

După inventarierea şi măsurarea consecinţelor nefinanciare ale unui proiect industrial de tip JIT, se continuă evaluarea ansamblului altor proiecte ale întreprinderii conform unui model clasic ştiindu-se că ele pot avea efecte cu caracter difuz în timp şi spaţiu. Experienţa a arătat că beneficiile de productivitate locale legate de automatizare ar putea avea efecte nedorite asupra nivelului producţiei în curs pe scara fluxurilor (Beranger, 1987).

Pentru o evaluare progresivă a JIT

Analiza costurilor şi avantajelor unui sistem de producţie JIT arată că acestea nu au un caracter omogen:

- natura costurilor/avantajelor şi metoda în care se pot măsura sunt diferite (lei, zile etc.)
- orizontul de timp considerat foarte variabil
- locul de măsurare al costurilor /avantajelor nu este întotdeauna uşor de ales.

Există două atitudini de lucru posibile pornind de la fiabilitatea inegală a informaţiilor disponibile (demersul strategic) sau agregarea

ansamblului informațiilor prin tabele de echivalență şi ierarhizarea costurilor /avantajelor (demersul multicriterial).

În concepția noastră este preferabil să pornim de la fiabilitatea inegală a informațiilor disponibile, în evaluarea unui proiect JIT. Propunem o metodologie care se sprijină pe trei tipuri de informații: financiare,cantitative, şi calitative. În primul rând se iau decizii utilizând doar criterii financiare. Dacă este posibil se fac eforturi pentru evaluarea costurilor/avantajelor cantitative. În fine dacă proiectul nu este întotdeauna acceptat se vor lua în calcul aspectele calitative şi strategice (fig.3).

Unul din avantajele acestei metode este acela că nu conduce la utilizarea nediferențiată a informației de natură inegală. Decidentul ştie că atunci când acceptă în proiect în etapa 2 şi etapa 3, aceasta nu ține seama de risc aşa cum se întâmplă în etapa 1. Două tipuri de incertitudini se amplifică în fiecare etapă: incertitudinea legată de măsurarea fizică a avantajului sau inconvenientului şi cea privind evaluarea în unitate monetară.

În toate cazurile se evită evaluarea la data termenelor de adiționare a punctelor de calitate.

Această metodă respectă principiile mai sus enunțate. Ea ține seama de diferențierea orizonturilor temporale şi de locul analizei costurilor/avantajelor. Conținutul informațiilor reținute la nivelul 1, 2, 3 variază progresiv conform axelor:

- timp (orizont din ce în ce mai depărtat);
- spațiu (efecte locale difuze în întreprindere)
- incertitudine crescândă în valori - zona informației.

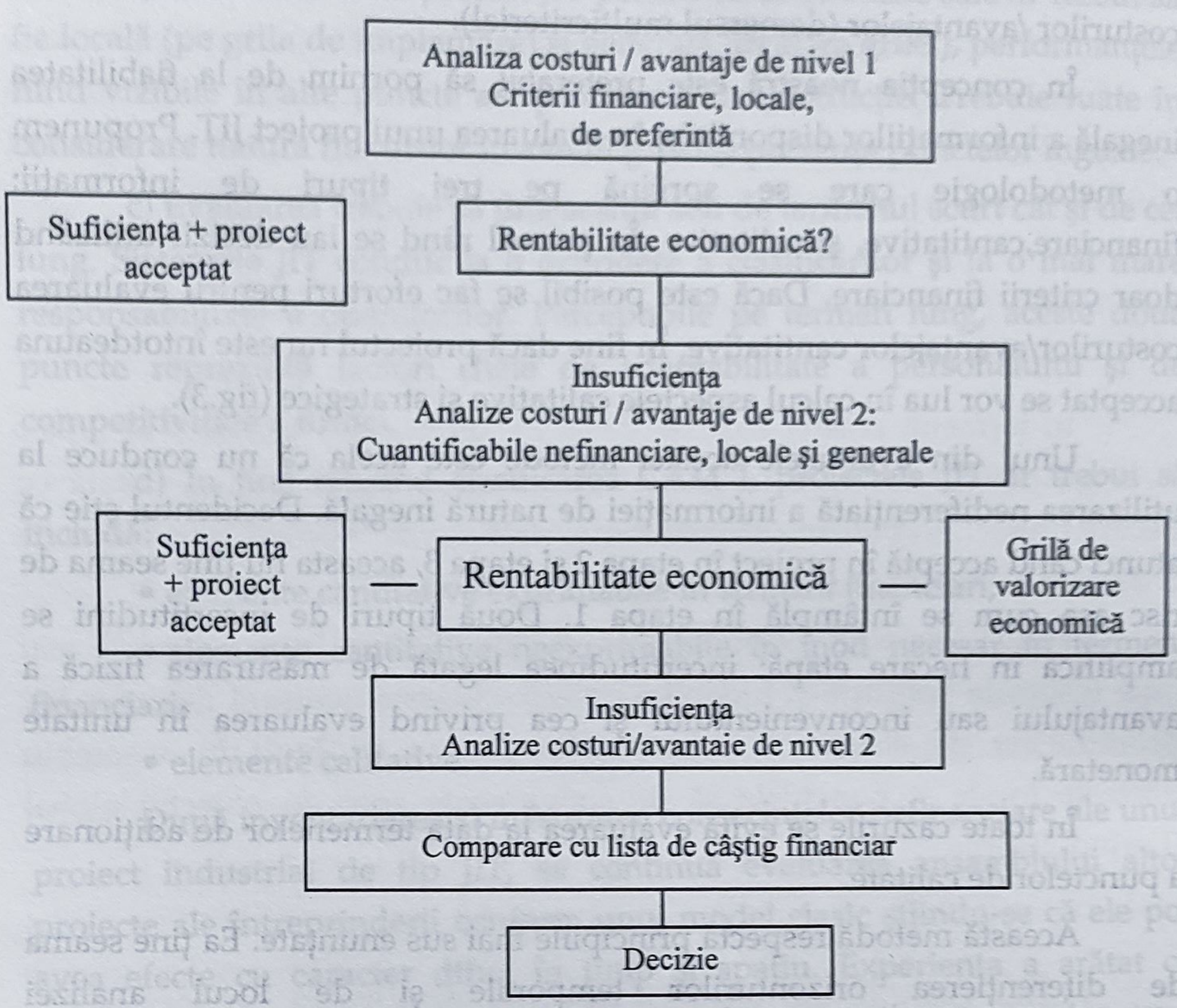


Fig. 3. Modelul de evaluare a proiectelor

Putem reține schema următoare:

Nivel 1 Informații financiare

Condiții eliminatorii

Efecte limitate la grilă uşor valorizabile în alte puncte ale procesului

Orizont limitat (3 ani)

Nivel 2 Informații cantitative nefinanciare

Efecte locale şi generale

Orizont de timp limitat

Nivel 3 Informații calitative

Orizont de timp şi spațiu nelimitate

Pentru a nu neglija elementele calitative sau cuantificabile nefinanciare care ar putea avea consecinţe strategice considerabile (ceea ce constituie defectul metodelor actuale de alegere a investiţiilor), este indispensabil ca documentaţia de investiţii să comporte o descriere de ansamblu a costurilor şi avantajelor. În fine această procedură asigură că directivele şi criteriile tuturor responsabililor implicaţi în luarea deciziilor sunt explicite şi confruntate formalizat.

* * *

Introducerea JIT[1] în întreprinderi pune problema extinderii noţiunii de performanţă în spaţiu şi timp. Acest concept constituie o filosofie şi implică cercetarea performanţei globale. În acest context, R.S. Kaplan[2] propune utilizarea unui nou cadru al controlului de gestiune conform programului american "Cost Management System" - CAM I. Se oferă astfel răspunsuri care permit evaluarea, stăpânirea şi controlul riscurilor pe termen scurt şi a beneficiarilor potenţiali. Sistemul informaţional-decizional creat trebuie să controleze reactivitatea sistemului de organizare a producţiei.

---

[1] Vezi, Travaille D., *Les reponses du contrôle de gestion aux organisation "Juste - à - temps"*, Actes du 11ème Congres de L'AFC, Comptabilité et pluridisciplinaritéé vol. II, Saint-Maur, 1990, p. 716-727

[2] Kaplan R.S., *Yesterday's accounting undermines production*, Harvard Bussiness Review, 1984

Bibliografie

1. Alazard C., Separi S., **Contrôle de gestion,** 2e edition, Dunod, Paris, 1994
2. Baglin G., Malleret, **L'évaluation economique du "Juste a temps",** Actes du 1 lème Congrès de L'AFC, Comptabilité et pluridisciplinarité, vol II, Saint-Maur 1998.
3. Glynn J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., **Accounting for Managers,** Third edition, Thomas Learning, 2003
4. Hansen D.R., **Management Accounting,** PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990.
5. Kaplan R.S., **Yesterday's accounting undermines production,** Harvard Bussiness Review, 1984
6. Tchemeni Em., **L'évaluation des entreprises,** Edition Economica, Paris, 1993
7. Travaille D., **Les reponses du contrôle de gestion aux organisation "Juste - à - temps",** Actes du 1lème Congres de L'AFC, Comptabilité et pluridisciplinaritéé vol. II, Saint-Maur, 1990

III. Contabilitatea de gestiune şi centrele de responsabilitate

Măsurarea performanţelor managerilor depinde de nivelul de responsabilitate şi de mijloacele puse la dispoziţia acestora în scopul de a îndeplini obiectivele fixate. Un sistem coerent de măsurare a performanţelor presupune structurarea întreprinderii în centre de responsabilitate. Distingem, în principal, trei tipuri de centre:

- centre de costuri;
- centre de profit;
- centre de investiţii.

1. Caracteristicile generale ale centrelor de responsabilitate

Un astfel de centru[1] este o entitate organizaţională care deţine o delegare de autoritate privind mijloacele (materiale, umane, financiare) şi o capacitate de negociere asupra obiectivelor. Centrele sunt dotate cu bugete şi cu un sistem de raportare a activităţii.

Un centru de responsabilitate poate fi constituit dintr-un atelier, sector, secţie sau o uzină întreagă. El este conceput să corespundă unui

---

[1] Vezi Cârstea Gh., Călin O., *Calculaţia costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980. Lucrarea constituie sursa de referinţă din care s-au inspirat marea majoritate a specialiştilor în contabilitatea de gestiune de după 1994. Este abordată aici o largă paletă de probleme privind contabilitatea de gestiune, între care şi aceea privind centrele de responsabilitate. Subliniem publicarea de către aceeaşi autori Călin O., Cârstea Gh., *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor*, Editura Genicod, Bucureşti, 2002, p. 288; Mikol A., Stolowy H., *Cas pratiques de comptabilité analitique et contrôle de gestion*, 3e édition, CLET, Paris, 1989, pp. 254-265.

anumit eşalon de responsabilitate din întreprindere.

Această entitate trebuie să satisfacă următoarele condiţii:

- omogenitatea tehnică sau de activitate;
- unitatea de responsabilitate;
- posibilitatea de comensurare economică a activităţii, respectiv cheltuielile şi veniturile centrului.

Individualizarea corectă a centrelor de rsponsabilitate exprimă o condiţie a funcţionării sistemului de măsurare a performanţelor.

◦ *Omogenitatea tehnică*

Noţiunea de omogenitate tehnică sau de activitate nu înseamna că centrul fabrică sau comercializează un singur produs. Ea priveşte o instalaţie sau o activitate bine definită, localizată şi delimitată. Un centru de responsabilitate se identifică cu instalaţia sau activitatea şi nu cu produsul.

În anumite cazuri în acelaşi centru se pot regrupa mai multe instalaţii, cu condiţia ca ele să prezinte caracteristici de omogenitate.

◦ *Unitatea de responsabilitate*

Un centru de responsabilitate trebuie plasat sub autoritatea unui responsabil unic, definit fără ambiguitate. Această condiţie necesită o definire precisă a atribuţiilor fiecăruia. Existenţa unui manual de proceduri care descrie cerinţele de informaţii şi comunicare, sarcinile şi funcţiile constituie un ajutor preţios în materie.

◦ *Posibilitatea de cuantificare*

Este necesar să măsurăm activitatea centrului, cheltuielile pe care le angajează şi veniturile pe care acesta le generează. Este vorba de o măsurare efectivă şi în nici un caz de o repartiţie arbitrară. Firmele nu posedă întotdeauna mijloace de cuantificare pentru a putea să recurgă la estimari rezonabile a consumaţiunilor.

Măsurarea activităţii se efectuează fără dificultate în toate centrele de producţie. În schimb se aplică mai greu centrelor în afara producţiei (centre administrative), care sunt considerate centre de cheltuieli fixe;

Măsurarea cheltuielilor are în vedere determinarea acestora sau a consumurilor pentru toate centrele de responsabilitate;

Măsurarea veniturilor. Unele centre nu generează în principiu venituri. Există mijloace de a face ca aceste entități să fie generatoare de venituri.

2. Centrele de costuri

Un centru de costuri este un centru de responsabilitate al cărui obiectiv îl constituie respectarea nivelului costului. În timp ce consumurile sunt măsurate în termeni monetari sau valorici la nivelul costurilor angajate (materii prime, salarii, energie), performanța centrului este exprimată în termeni cantitativi la nivelul activității.

Un centru de costuri recuperează cheltuielile ce corespund unui criteriu particular: perioadă, şantier, produs, comandă.

Centrele de costuri pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere:

- centre de costuri prestabilite/obligatorii;
- centre de costuri fixe/variabile;
- centre de costuri de exploatare/în afara exploatării.

Centrele legate de producție şi prestări de servicii interne (întreținere, administrație) sunt centre de costuri care se pot transforma în centre de profit.

◦ Centrele de costuri prestabilite/obligatorii

Centrele de costuri prestabilite

Un centru de costuri prestabilite este un centru de responsabilitate pentru care se poate stabili o relație identificabilă între producția realizată şi mijloacele consumate pentru aceasta. Spre exemplu, într-un atelier de producție, se compară manopera consumată şi cantitatea de produse obținute. Măsurarea activității şi a costurilor se sprijină pe contabilitatea de gestiune şi pe metoda de analiză a abaterilor.

Centrele de costuri obligatorii

Un astfel de centru de cost reprezintă o entitate funcțională pentru care relația dintre nivelul realizărilor şi cel al consumurilor este greu de

stabilit.

Tratamentul costurilor se prezinta astfel:

- stabilirea bugetelor (procent din cifra de afaceri);
- imputarea realistă a costului de funcţionare a centrului.

Centrul de costuri obligatorii acţionează în calitate de prestator de servicii faţă de alte centre.

Măsurarea activităţii şi a costurilor centrului se sprijină pe contabilitatea de gestiune, dar şi pe tehnici cum sunt BBZ (Bugete Baza Zero).

◦ Centrele de costuri fixe/variabile

Această clasificare se bazează pe distincţia clasică dintre cheltuielile fixe şi cheltuielile variabile.

Centrele de costuri fixe

Cheltuielile fixe sunt prin definiţie independente de activitatea reală a centrului. În aceasta categorie se încadrează cheltuielile cu amortismentele, asigurările sociale etc.

Cheltuielile fixe aferente centrelor de costuri fixe ale atelierelor, sunt încorporate în costul prestabilit al produselor.

Centrele de costuri variabile

În centrele de costuri variabile, nivelul cheltuielilor este de regulă proporţional cu volumul de activitate. Din aceasta categorie fac parte cheltuielile cu materii prime, salarii directe şi prin excepţie amortizarea sau alte elemente de cost.

◦ Centrele de costuri de exploatare/în afara exploatării

A. Centrele de costuri de exploatare

Centrele de costuri directe privesc toate secţiile care participă direct la fabricarea produsului finit, respectiv la elaborarea, finisarea şi expedierea produsului.

Centrele de costuri fixe pe ateliere regrupează cheltuielile cu personalul, cheltuielile de functionare şi întreţinere a utilajelor, furnituri, cota parte de cheltuieli de întreţinere a clădirii etc.

B. Centrele de costuri auxiliare

Centrele de costuri prestatoare regrupează atelierele care participă indirect la fabricaţie, furnizând numai prestaţii la un cost prestabilit altor servicii (electricitate, gaz, apa, atelier de întreţinere).

Centrele de costuri privind manopera furnizează la un cost prestabilit orele de mână de lucru aferente utilizatorilor.

C. Centrele de costuri în afara exploatării

Se aleg în general din cadrul gestiunii bugetare de producţie. Este necesară semnalarea prezenţei lor, deoarece fac parte în cadrul uzinelor, dintr-un sistem coerent de imputare. Ele fac obiectul gestiunii previzionale:

- fie în cadrul unui buget de investiţii; aceste centre corespund, spre exemplu, creditelor de achiziţii şi pentru construcţii noi;
- fie în cadrul bugetului de cercetare; aceste centre corespund, spre exemplu, "creditelor de încercare şi punere în funcţiune".

3. Centrele de profit

Un centru de profit[1] este un centru de responsabilitate care are drept obiectiv obţinerea unui anumit nivel de profit.

Profitul corespunde unei anumite activităţi pentru care se pot compara veniturile şi cheltuielile adecvate.

Se pot distinge două tipuri de centre de profit:

- centre de venit;
- centre de profit propriu-zise.

◦ Centrele de venit

Un centru de venit are drept obiectiv o cifră de afaceri sau un volum de vânzări. Urmărirea costurilor este simplificată şi se efectuează în general pe o bază forfetară, pornind de la un buget prestabilit. Nu este semnificativă determinarea unei marje. Măsurarea performanţelor acestor

---

[1] Vezi Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analytique et gestion*, 4e edition, Editions Sirey, Paris, 1985, p. 97-168; Nicolescu O., Verboncu I., *Managementul pe baza centrelor de profit*, Ghid practic pentru firmele românești, Editor Tribuna Economică, București, 1998, p.190-195.

centre se poate efectua pornind de la analiza diferenței privind cifra de afaceri (CA). Pot fi utilizate mai multe informații:

- descompunerea CA (pe produs, pe piață, pe client);
- evaluarea portofoliului de comenzi;
- intervenția service-ului după vânzare.

◦ **Centrele de profit propriu-zise**

Obiectivul acestor centre îl constituie administrarea costurilor şi obținerea unei anumite cifre de afaceri.

Rezultatul exploatării exprimă profitul ca diferență între cifra de afaceri a centrului şi a costului mijloacelor utilizate. Acest profit corespunde adesea unei contribuții la acoperirea cheltuielilor generale ale întreprinderii, în măsura în care nu se ține seama de componentele profitului.

4. Centrele de investiţii

Un centru de investiții are drept obiectiv să genereze un anumit nivel de rentabilitate a capitalurilor investite.

El reprezintă un centru de profit, dispunând de autonomie decizională, inclusiv în domeniul investițiilor. În alți termeni, responsabilul centrului are autoritatea asupra activului pe care-l utilizează.

Un centru de investiții poate dispune de resursele întreprinderii, chiar dacă deciziile de finanțare sunt de resortul conducerii generale.

Măsurarea performanțelor unui centru de investiții se poate efectua pornind de la beneficiul rezidual. El se defineşte drept excedentul profitului ținând seama de rentabilitatea minimă a capitalurilor investite sau beneficiul obținut în cursul unei perioade micşorat cu o dobândă calculată asupra activelor de care dispune. Rata dobânzii k corespunde costului resurselor care servesc la finanțarea activelor sau la obiectivul de rentabilitatea care a fost fixat pentru ansamblul întreprinderii.

5. Studiu de caz

Considerăm societatea "X" care dispune de serviciile administrativ, financiar-contabilitate şi marketing. O unitate operaţională S_1 situată în apropiere este specializată în dezvoltarea şi fabricarea subansamblului Δ, pornind de la o materie primă M.[1]

O a doua unitate operaţională S_2 se ocupa cu montajul şi distribuţia gamei de produse finite. Pe plan organizatoric intern, unitatea S_2 se poate aproviziona în anumite condiţii din exterior. Totuşi ea a absorbit mai mult de 80% din producţia S_1. Această secţie poate realiza dezvoltări şi producţie pentru alte societăţi.

Un diferend potenţial îl opune pe responsabilul S_1 cu responsabilul S_2, cu privire la preţul de cesionare internă a subansamblului Δ. Conducerea generală l-a atenţionat pe responsabilul S_2 în legătură cu diminuarea rezultatelor secţiei sale, înregistrată de doi ani şi-i solicita să-i prezinte un plan de redresare.

Sprijinindu-se pe datele contabile din ultimii doi ani, responsabilul S_2 a constatat o creştere sensibilă a preţului subansamblului, ceea ce explică reducerea rezultatelor.

Situaţia este cu atât mai nefavorabilă pentru responsabilul S_2, cu cât la o reuniune recentă a conducerii generale, colegul său de la S_1 a fost felicitat pentru bunele performanţe ale entităţii sale.

Responsabilul unităţii S_2 a solicitat analiza conducerii generale. Aceasta a însărcinat serviciul de control de gestiune să reorganizeze secţia operaţională S_2.

Dispunem de următoarele informaţii:

- Organigrama societăţii
- Rezultatul unităţii S_1
- Rezultatul unităţii S_2
- Bugetul sediului central al societăţii
- Contul de rezultate al societăţii

[1] Vezi Mikol A., Stolowy H., op.cit., p. 254-265

5. Studiu de caz

Considerăm societatea "X" care dispune de serviciile administrativ, financiar-contabilitate şi marketing. O unitate operaţională S_1 situată în apropiere este specializată în dezvoltarea şi fabricarea subansamblului Δ, pornind de la o materie primă M.[1]

O a doua unitate operaţională S_2 se ocupa cu montajul şi distribuţia gamei de produse finite. Pe plan organizatoric intern, unitatea S_2 se poate aproviziona în anumite condiţii din exterior. Totuşi ea a absorbit mai mult de 80% din producţia S_1. Această secţie poate realiza dezvoltări şi producţie pentru alte societăţi.

Un diferend potenţial îl opune pe responsabilul S_1 cu responsabilul S_2, cu privire la preţul de cesionare internă a subansamblului Δ. Conducerea generală l-a atenţionat pe responsabilul S_2 în legătură cu diminuarea rezultatelor secţiei sale, înregistrată de doi ani şi-i solicita să-i prezinte un plan de redresare.

Sprijinindu-se pe datele contabile din ultimii doi ani, responsabilul S_2 a constatat o creştere sensibilă a preţului subansamblului, ceea ce explică reducerea rezultatelor.

Situaţia este cu atât mai nefavorabilă pentru responsabilul S_2, cu cât la o reuniune recentă a conducerii generale, colegul său de la S_1 a fost felicitat pentru bunele performanţe ale entităţii sale.

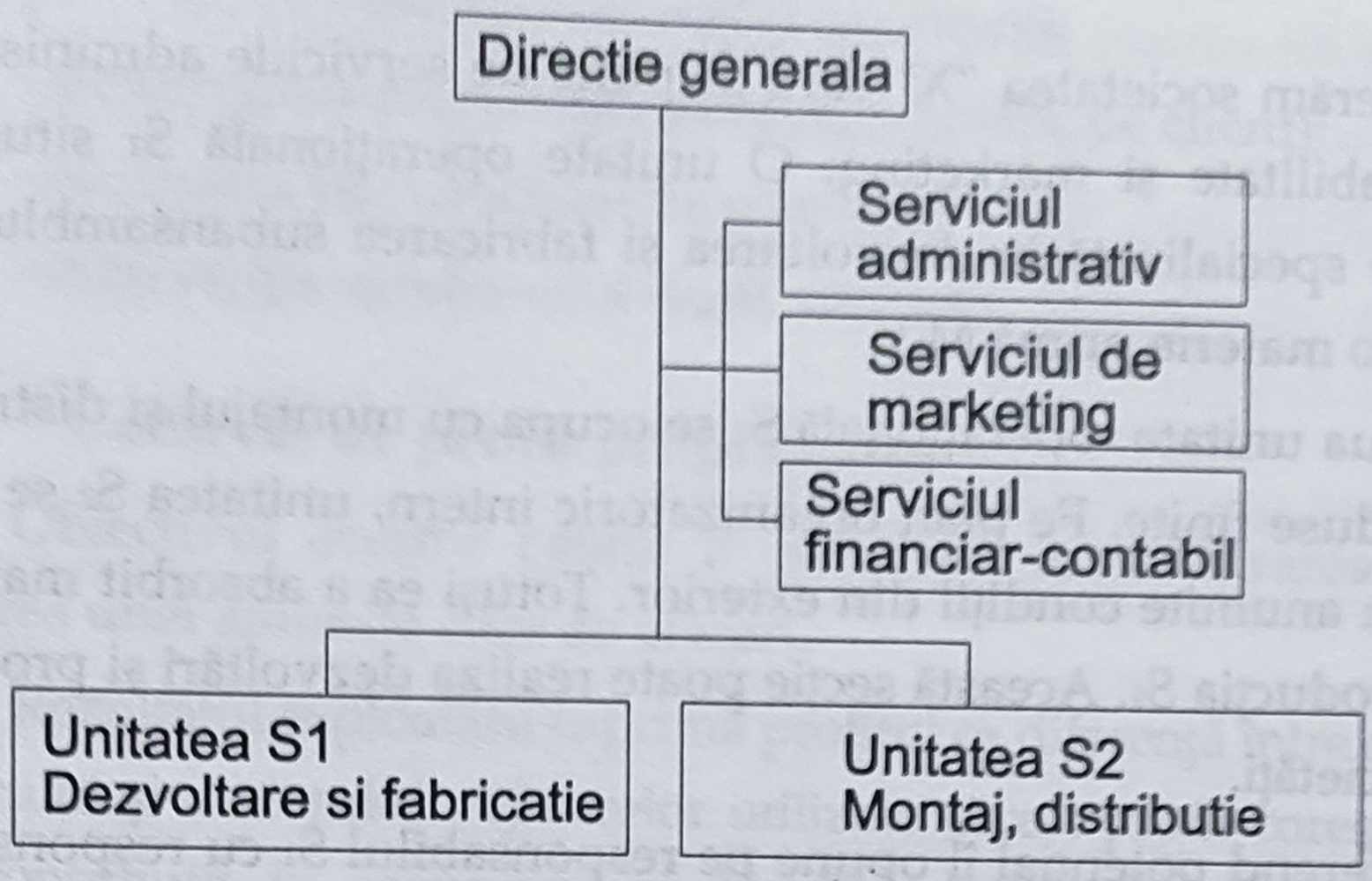
Responsabilul unităţii S_2 a solicitat analiza conducerii generale. Aceasta a însărcinat serviciul de control de gestiune să reorganizeze secţia operaţională S_2.

Dispunem de următoarele informaţii:

- Organigrama societăţii
- Rezultatul unităţii S_1
- Rezultatul unităţii S_2
- Bugetul sediului central al societăţii
- Contul de rezultate al societăţii

[1] Vezi Mikol A., Stolowy H., op.cit., p. 254-265

Anexa 1. Organigrama societăţii comerciale "X"



Anexa 2. Unitatea S1- Rezultatul analitic al anului 2003 (mii lei)

Vânzări externe (subansamble Δ) Vânzări interne (subansamble Δ)		625 000 (A) 4 500 000 (B)
(1)Total Venituri Cumpărări de materii prime M Stoc iniţial de materii prime M Variaţia stocurilor (Stinit - Stfinal) Servicii exterioare Cheltuieli de personal Cheltuieli cu amortismentele	 124 000 	5 125 000 1 240 000 (C) 31 000 940 450 1 699 500 269 000
(2)Total cheltuieli		4 179 950
Rezultat analitic (1) - (2)		945 050
A. Preţul de piaţă × vânzări externe B. Preţul de piaţă × vânzări interne C. Preţul de cumpărare × cumpărări D. Costul unitar × Stoc iniţial în cantitate E. Costul unitar × Stoc final în cantitate	25 000 25 000 6 200 6 200 6 200	25 180 200 20 15

Informaţii complementare

Pentru raţiuni de ordin practic, subansamblele Δ nu fac obiectul unei stocări în S_1. După producţie, ele sunt trimise în unitatea S_2 care le stochează.

Sistemul de control de gestiune în vigoare în SCA prevede o

evaluare a cumpărărilor în cursul anului, la un cost standard de 6 200.

Preţul de cesiune internă 25 000 corespunde preţului de piaţă

Consumul de materii prime M pentru livrarea subansamblului Δ este de 205. Stocul final se stabileşte astfel:

Stoc iniţial + Cumpărări - Consumuri = 20 + 200 - 205 = 15

Se fabrică subansamble Δ dintr-o materie prima M. Consumul de M se ridică la 205, producţia de Δ este 205. Costul de producţie directă al subansamblului Δ se stabileşte astfel:

Total cheltuieli / Contabilitate produse = 4 179 950/205 = 20 390

Durata medie a creditului client (creanţe externe) este de 90 zile.

Anexa 3. Unitatea S2 - Rezultatul analitic al anului 2003 (mii lei)

Vânzări de produse finite Gamma		9 750 000 (A)
Total Venituri (1)		9 750 000
Cumpărări externe de subansamble Δ		1 500 000 (B)
Cumpărări interne de subansamble Δ		4 500 000 (C)
Stoc iniţial de subansamble Δ	203 900 (D)	
Stoc final de subansamble Δ	0 (E)	
Variaţia stocurilor (Stinit - Stfinal)		203 900
Servicii exterioare		914 200
Cheltuieli de personal		1 413 500
Cheltuieli cu amortismentele		406 500
Total cheltuieli (2)		8 938 100
Rezultat analitic (1) - (2)		811 900
A. Preţul de vânzare × vânzari externe	39 000	250
B. Preţul de cumpărare × cumpărări externe	25 000	60
C. Preţul de cesionare internă × cumpărări interne	25 000	180
D. Costul unitar × Stoc iniţial	20 390	10
E. Costul unitar × Stoc final	20 390	0

Informaţii complementare

Se presupune ca produsele Gamma nu sunt stocate la S2 şi sunt expediate imediat după fabricaţie

Preţul de cesionare internă 25000 u.m. corespunde preţului de piaţă

Cumpărările de subansamble Δ sunt 240. Stocul final de Δ: Stoc iniţial + Cumpărări - Consumuri = 10 + 240 - 250 = 0

Durata medie a creditului clienţi (creanţe externe) este de 60 de zile.

Oricare ar fi preţul de cesionare internă, stocurile de Δ sunt evaluate la costul standard de producţie direct 20390 (anexa 2)

Anexa 4. Bugetul pe anul 2003 la SCA

Servicii externe	200 000
Cheltuieli de personal	410 000
Cheltuieli financiare	330 000
Cheltuieli cu amortismentele	70 000
Total Buget	1 010 000

O parte din cheltuielile serviciului de marketing în suma de 230000 este repartizată celor două secţii. Această repartizare poate fi efectuată proporţional cu cifra de afaceri externă realizată de unitate.

Cheltuielile financiare privind activul circulant pot fi facturate de SCA celor doua unităţi. Modul de calcul se bazează pe suma medie a creanţelor deţinute la care se adaugă stocul de mijloace deţinute. Rata de facturare se poate situa la nivelul de 10% pe an.

Anexa 5. Contul de rezultate al anului 2003 (mii lei)

Cheltuieli de exploatare		Venituri de exploatare	
- Cumparari de materii prime	2740000	- Vânzări de produse finite	10375000
- Variaţia stocurilor	234900	- Total venituri de exploatare	10375000
- Servicii exterioare	2054650		
- Cheltuieli de personal	3523000		
- Cheltuieli cu amortismentele	745500		
Total cheltuieli de exploatare	9298050		
Cheltuieli financiare	330000		
Rezultat curent înainte de impozitare	746950		
Total cheltuieli	10375000	Total venituri	10375000

Contul de rezultat încorporează veniturile şi cheltuielile celor două unităţi ca şi cheltuielile sediului societăţii. Totuşi, nu este vorba de un adevarat cont de rezultat consolidat deoarece operaţiunile interne (vânzările şi cumpărările de subansamble Δ) nu au fost eliminate.

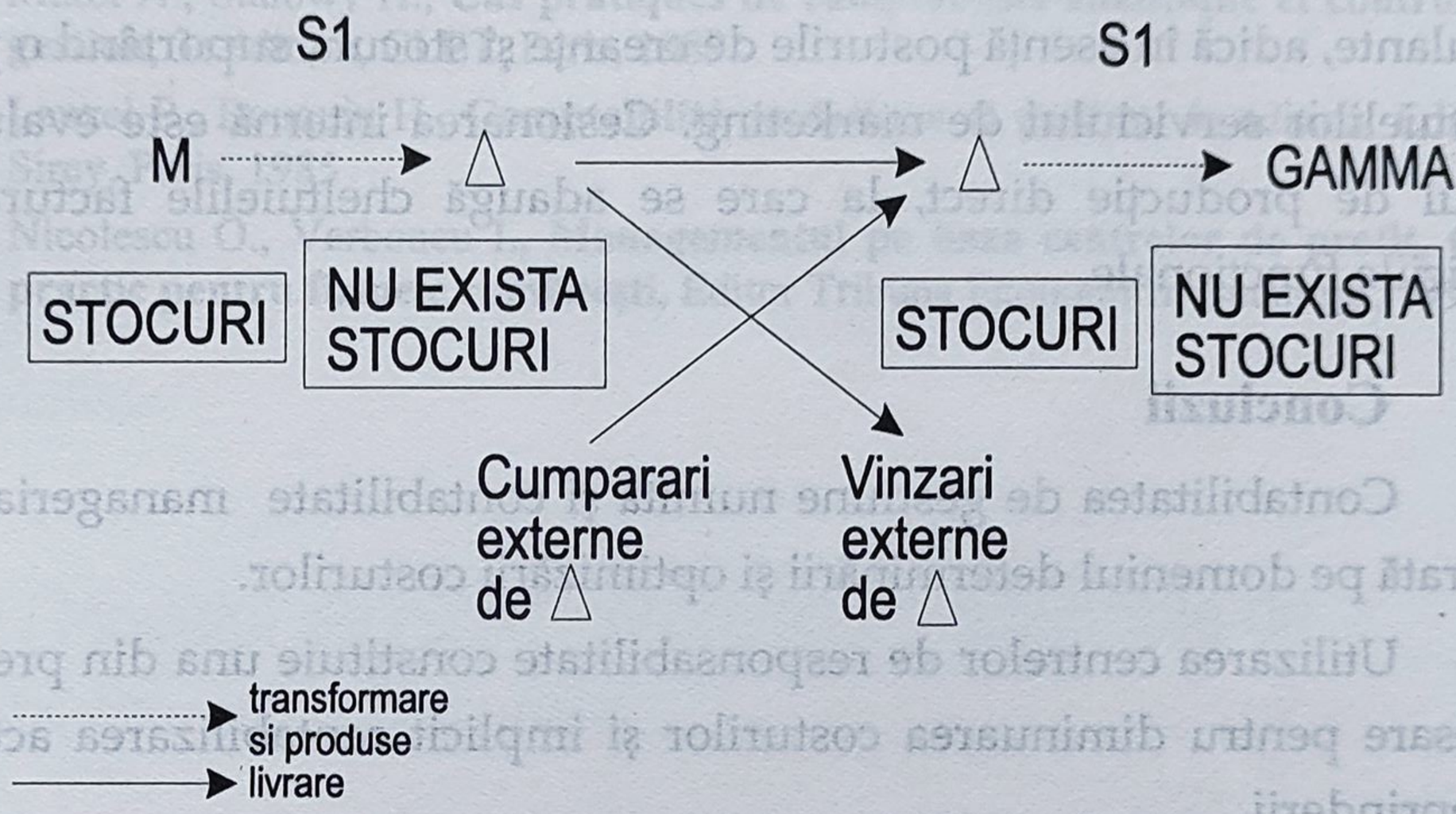
Elemente privind măsurarea performanţelor şi centrele de responsabilitate

Determinarea centrelor de responsabilitate şi modalităţile de fixare a preţurilor de cesionare internă trebuie să fie coerente, în scopul de a constitui un ansamblu care stimulează conducerea celor două unităţi S1 şi S_2.

Centrele au bugete şi un sistem de raportare a activităţilor.

Studiul situaţiei actuale a societăţii "X"

Înainte de a studia situaţia actuală a societăţii "A", putem schematiza procesul de producţie şi vânzare astfel:



Se poate reconstitui rezultatul societăţii SCA

+ Rezultatul analitic S1	945 050 (anexa 2)
+ Rezultatul analitic S2	811 900 (anexa 3)
- Bugetul Sediului Central	- 1 010 000 (anexa 4)
= Rezultatul societăţii "X"	746 950 (anexa 5)

Conform clasificarii centrelor de responsabilitate unitatea S_1 este un centru de profit. Într-adevăr, aceasta unitate vinde unităţi S_2 la un preţ de cesionare ce corespunde preţului de piaţă. Concomitent efectuează vânzări şi pe piaţă la acelaşi preţ (4). Aceasta are drept consecinţă supraestimarea rezultatelor S_1 în detrimentul unităţii S_2, aşa cum o arată anexele 2 şi 3.

În faţa acestei situaţii, conducerea generală a societăţii trebuie să

răspundă la întrebarea urmatoare: unitatea S1 trebuie să fie considerată drept **centru de profit** sau **centru de cost**? Răspunsul formulat are în vedere consideraţiile strategice (oportunităţi de aprovizionare externe, strategie de integrare sau diversificare, localizare a profiturilor, etc.).

Ipotezele preţului de cesionare internă

Ipoteza 1: Situaţia actuală (Unitatea S1 este un centru de profit şi cesionarea internă este efectuată la preţul de piaţă);

Ipoteza 2: S1 este un centru de costuri şi cesionarea internă se face la costul standard de producţie direct;

Ipoteza 3: cele două unităţi sunt sensibilizate de gestiunea activelor circulante, adică în esenţă posturile de creanţe şi stocuri, suportând o parte a cheltuielilor serviciului de marketing. Cesionarea internă este evaluată la costul de producţie direct, la care se adaugă cheltuielile facturate de serviciile funcţionale.

Concluzii

Contabilitatea de gestiune numită şi contabilitate managerială este centrată pe domeniul determinării şi optimizării costurilor.

Utilizarea centrelor de responsabilitate constituie una din premisele necesare pentru diminuarea costurilor şi implicit rentabilizarea activităţii întreprinderii.

Identificarea factorilor care determină mărimea şi structura costurilor oferă decidentului posibilitatea de a corecta din mers eventuale abateri de la parametri obiectiv.

Oferta informaţională confidenţială a contabilităţii de gestiune trebuie să se afle la dispoziţia managerului în timp util, real, şi nu după ce procesele au fost deja derulate integral.

În acest context rolul contabilităţii manageriale şi a centrelor de responsabilitate este esenţial.

Redresarea firmei, însănătoşirea ei, a organismului economic în general se circumscrie unei devize utilizate curent în lumea medicală: este mult mai simplu să previi cauza decât să combaţi efectele.

Bibliografie

1. Călin O., Cârstea Gh., **Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor**, Editura Genicod, Bucureşti, 2002.
2. Cârstea Gh., Călin O., **Calculaţia costurilor**, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980.
3. Glynn J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., **Accounting for Managers**, Third edition, Thomas Learning, 2003.
4. Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., **Managerial accounting**, Information for decisions, 2E, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001
5. Mikol A., Stalowy H., **Cas pratiques de comptabilité analitique et contrôle de gestion**, 3e édition, CLET, Paris, 1989.
6. Lauzel P., Bouquin H., **Comptabilité analytique et gestion**, 4e edition, Editions Sirey, Paris, 1985
7. Nicolescu O., Verboncu I., **Managementul pe baza centrelor de profit, Ghid practic pentru firmele româneşti**, Editor Tribuna Economică, Bucureşti, 1998

IV. Modernizarea contabilității de gestiune prin intermediul metodei ABC

Informația contabilă, sursă istorică a controlului de gestiune şi suport esențial al funcționării acestuia, este supusă unui proces continuu de reînnoire. Modelul întreprinderii clasice pe care se bazează contabilitatea de gestiune a fost supus discuției la nivelul anilor '80. În fapt s-a ajuns la o amplificare a rolului contabilității de gestiune prin intermediul managerilor şi contabililor.

1. Modelul de reprezentare sau modalităţile de structurare a fluxurilor

Sunt bine cunoscute cele două paliere ale contabilității. În primul rând, o contabilitate retrospectivă, orientată spre înregistrarea schimburilor între mediu şi întreprindere, care prezintă situația patrimoniului şi determină periodic rezultatul. Calificativul de financiară aplicat unei astfel de contabilități sugerează că principala sa finalitate o constituie comunicarea unor informații pieței financiare.

În al doilea rând, o contabilitate orientată către viitor, construită pentru a oferi managerilor date utile în luarea deciziilor asupra diverselor fluxuri economice. Datele din contabilitatea financiară privesc fluxurile de credite, clienți, furnizori etc. Specificul contabilității de gestiune ține de faptul că ea dezvoltă o informație asupra fluxurilor interne ale întreprinderii destul de ignorate de contabilitatea financiară. În acest sens,

denumirea contabilitate de gestiune are în vedere producția de informații pentru uz intern, în timp ce contabilitatea generală sau financiară organizează datele pe care întreprinderea le comunică utilizatorilor externi.

De la originile ei, care pornesc de la revoluția industrială şi dezvoltarea economiei de piață concurențiale, **contabilitatea de gestiune** a pus accentul pe analiza costurilor. Denumirea de contabilitate industrială şi analitică arată că obiectul urmărit multă vreme a fost calculul costurilor produselor în mediul industrial.

Acest obiectiv se realiza prin analiza consumurilor pe care contabilitatea financiară le sesiza în bloc, după natura lor. În această abordare, produsul nu mai reprezintă obiectul principal de calcul. Costurile, consumurile de resurse rămân principalele elemente observate. Devine stringentă analiza resurselor care trebuie mobilizate şi implicit finanțate, înainte de a le consuma. Actualmente, obiectul contabilității de gestiune îl constituie identificarea şi modelarea relațiilor dintre resurse, modalitățile de consum şi ansamblul de finalități pentru care resursele sunt reunite şi consumate[1].

Prin aceasta, contabilitatea de gestiune devine un mod de reprezentare a funcționării optime a întreprinderii. Ea nu poate fi independentă de tehnologie şi organizare, care structurează maniera de circulație a fluxurilor fizice. Această dublă restricție este perceptibilă în metoda secțiilor omogene sau a centrelor de analiză.

Metoda menționată consideră întreprinderea un ansamblul de entități specializate (secții) prin care trec succesiv produsele. Cunoaşterea costurilor unui produs se bazează pe calculul costurilor prestațiilor furnizate de secții. Abordarea întreprinderii în această manieră solicită descompunerea proceselor în operații specializate încredințate entităților care acționează în spiritul diviziunii muncii (vezi concepția taylorianã).

Tehnologia şi structura condiționează doar parțial descrierea fluxurilor interne. Organizarea taylorianã disimula complexitatea problemei prin fragmentare. Menționăm şi unele elemente în evoluția concurenței: vânzarea produselor-servicii diversifică oferta prin

---

[1] Vezi Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Editions Dalloz-Sirey, Paris, 1993, Concepts fondamentaux, p. 49.

diferențierea serviciilor asociate. Costul complet al unui produs nu mai reprezintă o noțiune pertinentă. Întrebarea care poate fi pusă în mod constant este: cât ar costa serviciile asociate produsului?

Descrierea acestora se desfăşoară conform logicii întreprinderii (intervenție după vânzare) sau conform solicitărilor clientului (capacitatea unei depanări pe zi). În acest context cunoaşterea costurilor este complexă şi prezintă un nou demers bazat pe noțiunea de activitate sau de proces. O asemenea abordare reprezintă tema unei restructurări a contabilității de gestiune preconizată de metoda ABC. În acest demers, întrebarea specifică se referă la ce resurse economice se consumă pentru a obține anumite rezultate? În primul rând, contabilitatea de gestiune trebuie să arate corelațiile dintre resursele consumate şi finalități. Prin aceasta, ea crează o dublă înregistrare a finalităților şi proceselor corelate cu consumurile de resurse. În al doilea rând, ea nu este rezulatul exclusiv al unui determinism tehnologic.

Există unele resurse care trebuie introduse în modelul contabil. Dintre acestea menționăm: informația, capacitatea de învățare, inovația, inițiativa personalului, capacitatea de dinamizare a instrumentelor financiare, posibilitatea de mobilizare a personalului pentru o comandă urgentă, imaginea întreprinderii în fața publicului.

O activitate este un ansamblu de sarcini elementare complementare orientate spre o finalitate.

Întreprinderea nu mai este considerată un ansamblu de entități mai mult sau mai puțin specializate, ci un principiu federator de activități. Prin reunirea lor se creează produsul pe care întreprinderea îl vinde. Modelul devine: produsele consumă activități, iar activitățile consumă resurse. Entitățile au un statut incert. Liniile de producție ale activităților nu mai constituie o referință majoră în descrierea fluxurilor, ceea ce conduce la omiterea reprezentării contabile.

Relația dintre entități şi activități depinde de accepțiunile acordate acestora. Există mai multe modalități de a defini activitatea:

- ansamblu organizat de sarcini elementare, aşa cum este văzut de operator;

- secvență de sarcini ordonate într-o logică tehnică;

- element al unui proiect sau al unei strategii.

Entitățile pot fi considerate centre de responsabilitate sau subansamble ale acestora. Metoda secțiilor are în vedere o segmentare mai detaliată a organizării, în sensul că fiecare secție exercită doar o singură activitate. În această viziune, noțiunea de activitate tinde astfel să dispară, prin redundanța cu cea de secție şi se diminuează interesul pentru alte costuri decât cele ale produselor.

Structurarea fluxurilor înseamnă construirea unei reprezentări a întreprinderii, pentru a descrie fluxul costurilor până la obiectul final, respectiv produsul sau serviciul. În acest mod se identifică toate categoriile de costuri administrate. Determinarea costului unui produs ar fi mai simplă în situația în care consumurile ar fi integral directe, cu alte cuvinte, specifice produsului.

Modelarea comportamentelor costurilor permite răspunsul la cele două obiective, respectiv imputarea rezonabilă a costurilor indirecte si administrarea costurilor activităților.

2. Modelarea fluxurilor

Analiza costurilor presupune regruparea acestora. Modelarea comportamentului consumurilor tratate în bloc solicită ca acestea să aparțină unei configurații unitare.

Restricția de omogenitate a consumurilor elementare este identică pentru o secție sau activitate. Dacă omogenitatea este respectată, este posibilă reducerea la o singură unitate a variației costurilor reunite. Conform limbajului adoptat ea reprezintă **unitatea de lucru**. Această noțiune adecvată unei activități este o variabilă corelată cu costul său, oferind o lege economică asemănătoare şi serveşte imputării pe produs (sau oricărui alt obiect de calcul al costului care consumă activități)[1].

[1] Vezi Lorino Ph., *Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991.

Metoda ABC îşi propune să pună în evidenţă nu numai unităţile de lucru, ci şi cauzele numite **inductori de costuri**. În cadrul metodei nu este folosită noţiunea de costuri fixe.

Inductorii de costuri (cost driver) pun în evidenţă ceea ce cauzează costul unui produs, respectiv activităţile care îl declanşează. Costul unei activităţi este generat în principiu de maniera în care aceasta este efectuată[1]. Analiza inductorilor conduce la cunoaşterea organizaţiei prin legile de evoluţie a costurilor pe termen lung. Evoluţia contabilităţii de gestiune a condus la mai buna corelare a acesteia cu strategia. În asemenea condiţii, managementul activităţilor constituie complementul logic al cunoaşterii costului.

3. Adaptarea informaţiei la decizia strategică

Reînnoirea metodelor contabilităţii de gestiune consideră faptul contabil, centrul sistemelor de informaţii. Contabilul va stăpâni astfel sistemul de gestiune în ansamblul său.

Misiunea contabilităţii de gestiune se referă la clarificarea deciziilor prin informaţii pertinente. În acest context, se înscriu metodele adaptate dinamicii costurilor pe termen scurt. Avem în vedere metoda direct costing (metoda costului variabil) care repartizează asupra produselor doar costurile variabile, celelalte fiind considerate drept inevitabile şi fără relevanţă pentru decizie.

O asemenea abordare exprimă renunţarea la identificarea evoluţiei costurilor în organizaţie, ceea ce determină o variaţie în ambele sensuri a cheltuielilor generale. Pentru a spori marja asupra costurilor variabile se promovează produsele cu marjă semnificativă, care adesea generează cheltuieli fixe foarte ridicate.

Metoda ABC permite revenirea la conceptul de cost complet al unui produs, ceea ce constituie o informaţie indispensabilă procesului decizional. Aceasta înseamnă inutilitatea calculului în sens previzional.

---

[1] Vezi Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p. 233.

4. Contabilitatea şi managementul pe bază de activităţi (ABC şi ABM)

Ansamblul activităţilor desfăşurate de întreprindere explicitează cauzele costurilor. Această abordare permite simplificarea reţelei de analiză concepută prin metoda secţiilor omogene, dar mai ales trecerea de la caculul costurilor (ABC) la managementul activităţilor (ABM)[1].

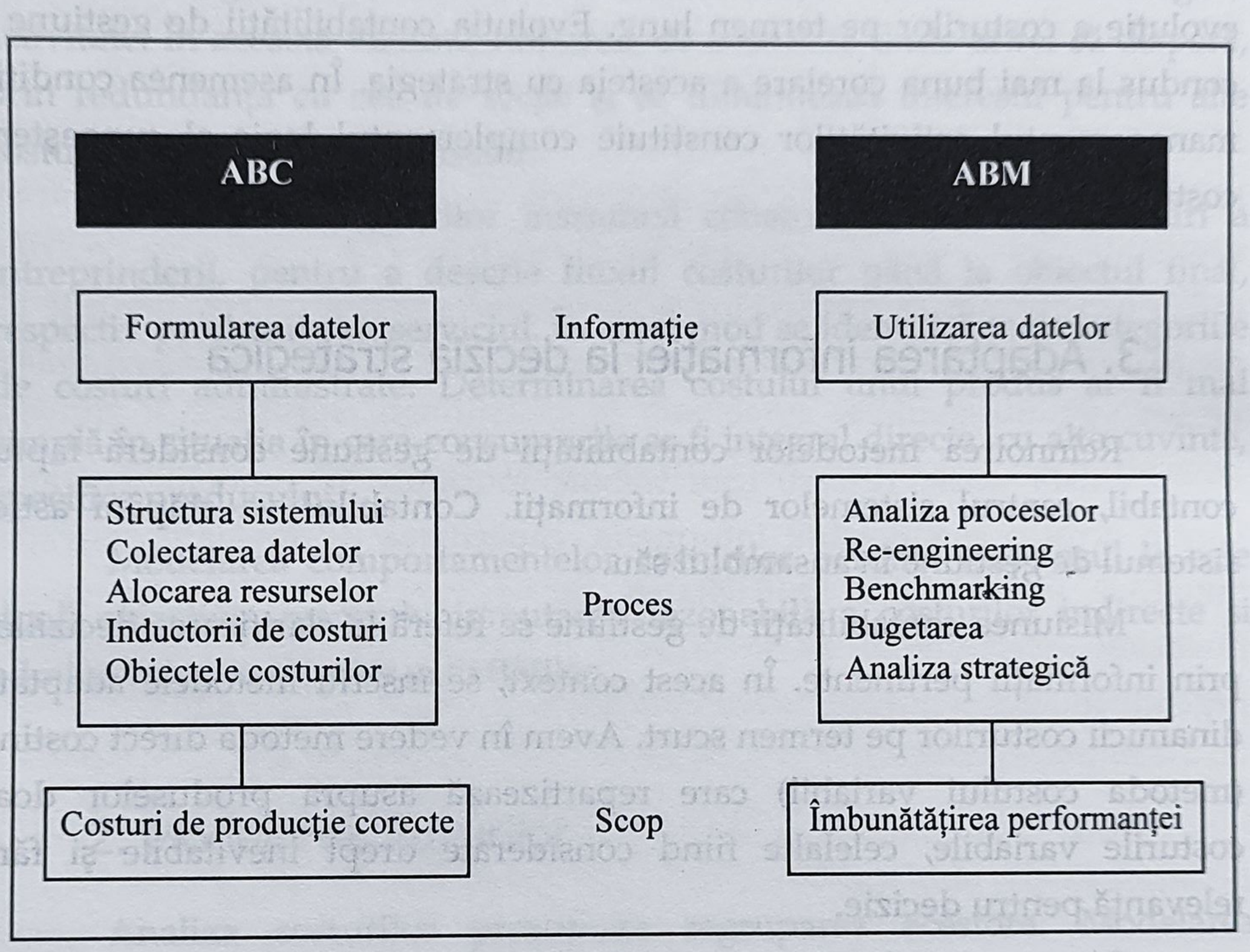


Fig. nr. 1 Activity-based costing şi Activity-based management

Unitatea de lucru nu constituie în mod necesar o cauză. Ea descrie o corelaţie, o simultaneitate şi nu un fenomen care, declanşând o activitate omogenă, provoacă un cost. Trebuie evitată înlocuirea sistematică a termenului clasic de unitate de lucru prin cel de inductor de cost.

Se pot observa inductori într-o logică pe termen scurt, numiţi inductori de activitate. Managementul costurilor presupune cunoaşterea

modalității de declanşare a activității şi a legilor care, pe termen lung, determină costul acesteia.

Prima perspectivă invită la depistarea adevăratelor cauze. Analiza se derulează progresiv şi permite identificarea disfuncționalităților semnificative în evaluarea costului. De asemenea, în acest mod se menține controlul asupra factorilor cheie de succes în reducerea costurilor.

Prima caracteristică a ABM este legată de declanşarea activităților esențiale în performanța întreprinderi. Studiul costurilor trebuie să sugereze indicatorii de măsurare a eficienței activității.

A doua perspectivă constă în căutarea legii sau legilor care, pe termen lung, creează prin activitatea considerată, avantaje sau depăşiri de costuri. O listă a acestora este oferită de Michael Porter.

Transformarea activității într-un centru de analiză permite o comparație cu exteriorul. Compararea unei activități cu parametrii ideali poartă denumirea de **benchmarking**[2]. Într-un astfel de context, contabilitatea de gestiune cercetează factorii cheie de succes, ceea ce o corelează cu strategia[3].

---

[1] Vezi Mitchell F., Salafatinos C., *Modern Management Accounting Developments*, Pearson Professional Limited, Great Britain, 1997, p.42.

[2] Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Presses Universitaires de France, Paris, 1997, p. 85. Guedj N., Le contrôle de gestion, Pour ameliorer la performance de l'entreprise, Troisième Edition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 224.

[2] Bouquin H., *Le contrôle de gestion, Contrôle de gestion, Contrôle d'entreprise*, 4e édition mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 235.

Bibliografie

1. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, Editions Dalloz-Sirey, Paris, 1993.
2. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, Presses Universitaires de France, Paris, 1997
3. Bouquin H., **Le contrôle de gestion, Contrôle de gestion, Contrôle d'entreprise,** 4e édition mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998.
4. Bouquin H., **Les fondements du contrôle de gestion**, Presses Universitaires de France, Paris, 1994.
5. Bouquin J., **ABM et BFR, l'emploi de l'approche par les activités dans la gestion de besoins de financement de l'exploitation**, Revue Français de Comptabilité nr. 267, mai 1995.
6. Guedj N., **Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise,** Troisième Edition, Editions d'Organisation, Paris, 2000
7. Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., **Managerial accounting, Information for decisions**, 2E, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001
8. Lorino Ph., **Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités,** Dunod, Paris, 1991.

V. Utilizarea demersului pe bază de activități în gestiunea nevoii de finanțare pentru exploatare

Contabilitatea de gestiune nu se limitează la consumul de resurse, respectiv la analiza costurilor. Delimitarea activităților face posibilă trecerea la corelarea optimă a nevoilor de finanțare. Se examinează astfel rezultatul exploatării curente, nevoile de finanțare a investițiilor specifice şi asimilate.

Nevoia de finanțare creată de exploatarea întreprinderii este denumită nevoie în fond de rulment pentru exploatare (NFRE sau NFR). Ea se calculează ca diferență între valoarea activelor circulante generate de exploatare (sau solicitate de aceasta) şi cea a datoriilor de exploatare care o finanțează. Deşi acest demers este logic, prezintă şi unele limite. Managementul pe bază de activități şi procesele specifice la care se aplică pot contribui la o mai bună cunoaştere a nevoii de finanțare a exploatării, şi implicit la o gestiune eficientă.[1]

Demersul prin bilanț este justificat, deoarece nevoia de finanțare creată de exploatare determină decalaje în timp între fazele procesului de creare a produsului şi data încasărilor din vânzări. Aceste decalaje conduc la deținerea de active diverse (stocuri şi creanțe) care sunt parțial finanțate prin credit-furnizori. Diferența dintre valoarea acestor active şi suma

[1]Bouquin H., *ABM et BFR: L'emploi de l'approche par les activités dans le gestion de besoins de financement d'exploatation, Cahier de Recherche N.9502,* CREFIGE, Université Paris - Dauphine, 1996; Bouquin H., *Comptabilité de gestion,* Editions Dalloz-Sirey, Paris, 1993. Vezi şi Bouquin H., *Comptabilité de gestion,* 2e édition, Economica, Paris, 2003; Bouquin H., *Contrôle de gestion, Côntrole d'entreprise,* 4e édition, mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998

finanțării lor exprimă nevoia reziduală de finanțat. Aceasta fluctuează din cauza varietăților sezoniere sau aleatoare ale activității. Pentru un ritm de funcționare dat ea reprezintă o valoare medie stabilă. În acest demers trebuie să ne asigurăm că bilanțul pe baza căruia se evaluează NFR este corect întocmit, la o dată semnificativă.

1. Abordarea prin bilanţ şi limitele acesteia

Prima limită este legată de pertinența reprezentării prin bilanț. Apar două întrebări: orice durată generatoare de întârziere a veniturilor de exploatare se materializează printr-un activ? Dacă da, evaluarea acestui activ este o estimare fidelă a nevoii de finanțare creată? Un răspuns negativ la una din aceste chestiuni nu permite acceptarea nevoii de finanțare NFR astfel definită. Evaluarea stocurilor de produse conține cheltuieli calculate (cheltuieli privind amortizările) care nu au nici o legătură cu plățile generate de stocaj. În plus, conturile de clienți conțin marje. Costul de oportunitate poate căpăta diverse forme. El se poate manifesta prin creşterea cheltuielilor solicitate la un cost al unei resurse financiare de substituție, sau prin încetinirea creşterii deoarece investiția este frânată de lipsa resurselor. De aici apar efectele parazitare. Presupunem că o întreprindere poate să-şi dubleze prețurile fără să-şi reducă vânzările în volum şi fără să suporte nici o schimbare a termenelor de plată ale clienților săi. Creanțele față de clienți se dublează, NFR determinată pe bază de bilanț sporeşte. Întreprinderea nu înregistrează în realitate o creştere a nevoii de finanțare. Suplimentul de NFR se obține, până la primele încasări la noile prețuri compensate prin creşterea fondului de rulment net obținut în partea de sus a bilanțului, datorită sporirii capitalurilor permanente.

Într-un astfel de caz NFR calculată este superioară NFRE. În schimb, aceasta poate determina cheltuieli la care convențiile contabile nu permit încorporarea lor în valoarea stocurilor, aşa cum sunt diversele cheltuieli administritive în amonte de producție. Decalajul dintre venituri şi cheltuieli obligă efectuarea în avans a cheltuielilor administrative. Aceste cheltuieli provoacă, dacă sunt recurente, nevoi permanente de finanțare, care nu intră în calculul NFR. Situația respectivă constituie o consecință a alternativei

fundamentale din contabilitate conform căreia o cheltuială este sau nu, aferentă perioadei (costul perioadei la anglo-saxoni). În aceste condiții orice cheltuială de exploatare acționează asupra NFR şi rezultatului.

O primă constatare arată că NFR calculată pe baza bilanțului nu poate fi asimilată nevoii de finanțare determinată de exploatare, deoarece toate duratele de transformare a cheltuielilor în venituri nu generează sistematic active de exploatare.

A doua limită ține de aspecte referitoare la munca managerilor, care într-o abordare prospectivă poate deveni un obstacol major.

Definiția contabilă a NFR constituie o estimare externă a efectelor procesului de creare a nevoii de finanțare. Ca atare, ea nu se bazează pe o logică de acțiune managerială imediată constituind o abordare nerelevantă pentru conducători. Pe de o parte, o astfel de reprezentare bilanțieră nu permite identificarea cauzalităților, respectiv schițarea proceselor generatoare a activelor de exploatare care reprezintă sursa nevoilor de finanțare a ciclului de exploatare. Unei valori date a unui activ de exploatare îi corespunde o multitudine de cauze, privind cheltuielile angajate în amonte de stadiul de apariție a acestui activ.

Pe de altă parte, o astfel de reprezentare nu oferă mijloacele necesare unui calcul previzional al impactului acțiunilor de ameliorare. NFR nu are în vedere stocuri fizice, ci valorile monetare, inclusiv modalitățile contabile de evaluare privind tranzitul acestor stocuri în întreprindere. Ori aceste valori monetare rezultă din cheltuieli la care se aplică legi de declanşare variate, care fac mai complexă relația dintre variabilele fizice şi cele monetare.

A doua constatare subliniază că un model este acceptat dacă pune în evidență direct modul în care deciziile de organizare luate în toate stadiile exploatării pot influența nevoile de finanțare ale întreprinderii.

Demersul managementului pe bază de activități (ABM) oferă un instrument care corespunde unui astfel de obiectiv. În cea mai mare parte a aplicațiilor sale contabile această abordare a fost cantonată la analiza costurilor, subliniind limitele clasice ale contabilității de gestiune, care se adresează consumațiunilor şi nu cheltuielilor. Restricția este forțată întrucât

cea mai mare parte a autorilor, partizani ai ABM1 substituie termenul de cost cu acela de consum de resurse. Contabilitatea de gestiune sau contabilitatea analitică de exploatare caută să înlăture aceste limite, care izolează logica marjelor de aceea a fluxurilor de trezorerie.

Abordarea NFR prin ciclul de exploatare arată în ce constă analiza pe bază de activităţi fără a remonta desigur cauzele nevoii de finanţare şi a le modela pentru identificarea şi gestionarea lor. Subliniem în acest caz diferenţa între cauzalitate şi modelare.

2. Abordarea pe baza ciclului de exploatare

Exploatarea creează o nevoie de finanţare dacă trebuie plătite cheltuielile pe care ea le provoacă înainte de a fi încasat veniturile generate de aceasta. Nevoia de finanţare a ciclului de exploatare provine din decalajul care există între data exigibilităţii cheltuielilor de exploatare şi timpul necesar ca aceste cheltuieli să genereze venituri, prin încasări din vânzări.

Orice cheltuială de exploatare care corespunde unei asemenea cheltuieli cu excepţia celor privind amortizările creează o nevoie de finanţare. Aceasta este proporţională cu mărimea cheltuielilor menţionate şi cu timpul care se scurge între momentul în care o decizie, o acţiune, un eveniment provoacă această cheltuială declanşând obligaţia de plată, nu şi momentul în care întreprinderea încasează venitul pe care cheltuiala respectivă îl generează.

A doua constatare arată că determinarea nevoii de finanţare, înseamnă identificarea cu prioritate a deciziilor şi acţiunilor care influenţează suma cheltuielilor de exploatare şi declanşează obligaţia de a le plăti.

Pentru a stabili dacă nevoia de finanţare nu generează nici o cheltuială de exploatare, trebuie să măsurăm decalajul, respectiv durata care separă două momente: cel în care se declanşează obligaţia de a plăti

---

[1] Vezi Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p. 574-575; Gervais M., *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Tome 1, 3 édition, Ed. Economica, Paris, 1988

această cheltuială, şi cel în care este încasat venitul obținut în contrapartidă. Acest timp constituie diferența dintre durata totală a ciclului de exploatare şi momentul în care intervine faptul generator al obligației de a plăti cheltuiala de exploatare.

Durata totală a ciclului de exploatare reprezintă totalul duratelor necesare pentru ca fluxul fizic de materiale sau de mărfuri intrate în întreprindere să se transforme în încasări provenind de la clienți.

Durata ciclului de exploatare este un timp de tranzit, şi implicit un proces, deoarece ciclul de exploatare corelează operațiile necesare confecționării produsului sau a prestării serviciului vândut. În fapt este timpul procesului care creează o nevoie de finanțare.

A treia constatare presupune influențarea nevoii de exploatare pe termen scurt şi lung prin factorii determinanți ai duratei procesului şi a cheltuielilor pe care le consumă.

Faptul generator al obligației de plată a cheltuielii de exploatare constituie rezultanta a două fenomene. Pe de o parte, ataşarea sa funcțională la o activitate a ciclului de exploatare, pe de altă parte, ciclul său propriu. Unele cheltuieli nu sunt declanşate decât în măsura în care ciclul de exploatare este pus în funcțiune, negenerând recurența sau remanența cheltuielilor în cauză. Ele sunt angajate la fiecare nouă derulare a procesului de exploatare, şi încetează dacă procesul se opreşte. Este cazul costului transportului materiei prime încredințată unei întreprinderi exterioare sau a energiei consumate de o maşină a cărei funcționare încetează la limita acesteia.

Cheltuielile respective pot urma legi de cauzalitate variate a căror natură joacă un rol important în modelarea nevoii de finanțare a exploatării.

Obligația de a plăti astfel de cheltuieli este legată de una din activitățile ciclului de exploatare şi poate fi ataşată uneia din fazele sale. În schimb, alte costuri nu pot fi ataşate activităților ciclului de exploatare. Ele sunt suportate pentru a permite buna funcționare a unei structuri de producție, de vânzare, costuri de administrare generală, cheltuieli de gestiune ale uzinei, cheltuieli de administrație comercială, asigurarea unui parc de vehicule sau a localurilor. Se poate vorbi de **costuri de capacitate.**

Declanşarea obligației de plată pe care o creează nu poate fi ataşată unei faze speciale a ciclului de exploatare şi de vânzare a produselor. Nevoia de finanțare provocată de costurile de capacitate ia naştere de la începutul ciclului de exploatare, deoarece aceste costuri sunt avansate anterior funcționării întreprinderii.

Atributul de funcțional a costului de exploatare nu trebuie să țină loc de referință sistematică în modelarea nevoii de finanțare. Natura funcțională a unui cost permite asocierea la aceleaşi faze specifice ciclului de exploatare dacă acel cost este declanşat exclusiv în timp ce survine faza respectivă. Considerăm drept exemplu un cost de livrare către clienți. Obligația de a plăti costuri de transport asupra vânzărilor solicitate de un transport exterior poate fi ataşată unui moment precis al ciclului de exploatare, respectiv celui de livrare. Este vorba de un cost evitabil, în sensul că, pe termen scurt, un astfel de cost nu este suportat decât dacă faza ciclului la care se ataşează este declanşată. Legea de cauzalitate a acestui cost poate scoate în evidență corelații diverse privind cantitatea (număr, greutate, volum), unitățile tratate (lege volumetrică) sau alți parametri.

În schimb costul asigurării mijloacelor de transport ale întreprinderii nu relevă aceeaşi logică. El este suportat din cauza existenței capacității necesare activității de livrare şi nu este declanşat de punerea în funcțiune a acestei activități. Trebuie considerată obligația de a plăti un cost ce apare la începutul ciclului de exploatare, deoarece aceasta determină punerea la dispoziție a unei capacități necesare acestui proces.

Cheltuielile neataşabile unei faze a ciclului de exploatare au de regulă propriul lor ciclu financiar. De asemenea menționăm decizia care declanşează obligația de a le plăti ca urmare a propriei sale periodicități economice şi a lungimii ciclului de exploatare. În această perioadă anumitor cheltuieli le este caracteristică indivizibilitatea. Ele nu sunt reglate în bloc pentru o perioadă, chiar dacă folosirea capacităților este sub potențialul lor. Pentru calculul nevoii de finanțare a exploatării, trebuie să se țină seama de acest ciclu financiar. Se disting trei cazuri, în care ciclul de exploatare este egal, mai scurt sau mai lung decât ciclul financiar al cheltuielilor.

Chestiunea priveşte, în final, natura nevoii de finanțare a exploatării,

considerată ca sumă medie stabilă în jurul căreia intervin fluctuaţii de trezorerie. Distingem, în cadrul gestiunii echilibrului financiar, două aspecte. Pe de o parte, identificarea şi gestiunea nevoii de finanţare a exploatării şi pe de altă parte, răspunsurile la fluctuaţiile în jurul unei nevoi stabile, aspecte legate de gestiunea trezoreriei. Modelarea comportamentului trezoreriei de exploatare pune în discuţie noţiunea de NFR.

Cheltuielile nedeclanşate prin funcţionarea reală a ciclului scurt trebuie considerate angajate la orice început de ciclu chiar dacă natura lor funcţională conduce aprioric la asocierea cu o fază ulterioară exploatării. Dacă plata unor astfel de cheltuieli urmează un ciclu periodic (independent de credit - furnizori), rămâne de asigurat că analiza nevoii de finanţare este pertinentă dacă se limitează la un ciclu de exploatare.

A patra constatare: natura funcţională a unui cost, bunăoara cel comercial nu permite, în cazul calculării nevoii de finanţare, să i se asocieze o fază corespondentă în ciclul de exploatare dacă este declanşat în cursul acestei faze a ciclului. În caz contrar este vorba de un cost de capacitate care trebuie considerat ca angajat la începutul ciclului de exploatare şi supus propriului său ritm financiar.

Este necesară modelarea elementelor corespondente cheltuielilor, opinie susţinută de Robin Cooper şi Henri Bouquin1.

Apar două tipuri de cheltuieli. Unele sunt declanşate în cursul unei faze a ciclului (transmiterea comenzii, recepţia, primirea în stoc), care urmează legea cauzalităţii (cantităţi, număr de comenzi, număr de recepţii sau funcţie mixtă în care intervin timpul şi volumul). Alte cheltuieli sunt angajate datorită existenţei capacităţilor necesare bunei derulări a ciclului (capacităţi de tratament a comenzilor, gestiunea recepţiilor, stocajul aprovizionărilor). Aceste două categorii de cheltuieli nu pot fi asociate aceloraşi faze ale ciclului de exploatare pentru modelarea nevoilor de

---

[1]Această tipologie distinge costurile legate de volum, loturi de existenţa unui produs sau de existenţa capacităţii de producţie. Vezi Cooper R., *Cost-classification in unit-based an activity-based-manufacturing cost systems,* Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry fall, 1990, p.4-14; în Bouquin H., *ABM et BFR, Cahier de Recherche nr. 9502*, CREFIGE, Université Paris-Dauphine, 1996. Pentru calculul nevoii de finanţare, numărul de zile la care se ajunge este indiferent. Apare în schimb o incidenţă atunci când se studiază acţiunea asupra nevoii de finanţare.

finanțare.

Singurele cheltuieli care trebuie luate în considerare pentru calculul nevoii de finanțare sunt cele care declanşează o obligație de plată. Data operației reținute pentru calcul este cea a declanşării obligației de plată înainte de luarea în considerare a creditului - furnizori, care va fi ignorat - în cazul nevoii brute de finanțare. Cheltuielile calculate, în fapt amortismentele, nu au fost reținute în calcul.

Calculul nevoii de finanțare a exploatării constă mai întâi în a ataşa costurile generatoare de cheltuieli la fazele ciclului de exploatare respective. Costurile sunt declanşate numai când intervine o activitate a ciclului, fiind legate de faza care le are în vedere. Celelalte costuri suportate lunar pentru a dispune de capacitățile necesare diverselor tratamente pe care le solicită ciclul de exploatare, sunt considerate angajate de la începutul ciclului. Ele sunt într-adevăr generatoare de nevoi de finanțare atât timp cât nu pot fi oprite sau compensate cu venituri de exploatare.

Analiza nevoilor de finanțare este organizată prin punerea în evidență a acțiunilor manageriale posibile. În perspectiva managementului activităților[1] (activity-based management) sau a unui control de gestiune inteligent distingem două tipuri de activități.

O primă categorie sunt cele legate de fluxul fizic al materiei prime care privesc consumurile de materii prime, operațiile de producție şi consumurile necesare expediției. O a doua categorie de activități generatoare de nevoi de finanțare este formată din cele care, fară să privească transformarea materiilor consumate, intervin asupra acestor fluxuri. Se poate releva aici gestiunea fluxului de materii prime (comenzile, recepția, stocajul) privitoare la gestiunea producției (lansare de loturi, menținerea potențialului uzinei) şi cea privind logistica produselor finite (stocaj, livrare).

---

[1] Vezi Lorino Ph., *Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991

3. Nevoia de finanţare a exploatării

Calculul nevoii de finanțare se bazează pe identificarea cheltuielilor de exploatare şi ataşarea acestora la o anumită fază a ciclului.

Cheltuielile legate de aprovizionarea cu materii prime solicită o ajustare a calculelor pe timpul tranzitului.

A cincea constatare: ciclurile financiare proprii costurilor de capacitate pot relansa nevoile de finanțare de la începutul perioadei de reluare a ciclului de exploatare.

Celelalte cheltuieli sunt ataşate fazei care declanşează operația de plată.

Unele cheltuieli au propriul lor ciclu de declanşare, fiind periodice. Cheltuielile de capacitate cu ciclu de declanşare lunar, trebuie finanțate pe cel puțin 90 zile. Este necesar să li se adauge costurile de înregistrare a comenzilor de materii, costurile de cumpărare şi de recepție.

4. Factorii determinanţi ai NFRE

Nevoia de finanțare a exploatării depinde de trei serii de parametri:

- decalajele care survin între data în care este provocată o cheltuială şi cea a încasării şi reglării clienților. Unele dintre aceste decalaje creează active contabile (stocaje, credit-clienți), altele nu (termene de livrare în amonte şi aval);

- ciclul anumitor cheltuieli de exploatare, fie că acestea exprimă contrapartida cheltuielilor suportate pentru a dispune de o anumită capacitate de acțiune (costuri lunare de capacitate), fie că modul de finanțare a întreprinderii nu declanşează anumite operațiuni decât periodic (costuri de tratare a aprovizionărilor, de recepție a materiilor prime);

- sumele de cheltuit în avans, care urmează legi de cauzalitate variate.

Există diverse restricții care pot influența nevoia de finanțare a exploatării şi care sunt, de exemplu, furnizorii: situația unei durate extinse de înregistrare a comenzii, existența de livrări parțiale care implică o

suboptimizare a activității de recepție a materiilor prime etc.

Pe baza acestor principii, se poate modela nevoia de finanțare a exploatării. Ea răspunde diverselor legi, dar mai ales identifică faptele, atributele produselor, configurațiile activităților care declanşează nevoile de finanțare şi aplicarea lor, unui demers mangerial. În acest fel, se dezvoltă un model de contabilitate de gestiune strategic[1].

O asemenea abordare răspunde diverselor aspecte privind caracteristicile calitative ale produselor, configurația activităților care declanşează nevoia de finanțare, cu mare aderență la demersul managerial. În acest fel, se pun bazele contabilității de gestiune strategice.

[1] Vezi Bouquin J., *ABM et BFR, l'emploi de l'approche par les activités dans la gestion de besoins de financement de l'exploitation*, Revue Français de Comptabilité nr. 267, p. 63-75.

Bibliografie

1. Alazard C., Separi S., **Contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 1994
2. Bouquin H., **ABM et BFR**, Cahier de Recherche nr. 9502, CREFIGE, Université Paris-Dauphine, 1996.
3. Bouquin H., **ABM et BFR: L'emploi de l'approche par les activités dans le gestion de besoins de financement d'exploatation**, Cahier de Recherche N.9502, CREFIGE, Université Paris - Dauphine, 1996.
4. Bouquin J., **ABM et BFR, l'emploi de l'approche par les activités dans la gestion de besoins de financement de l'exploitation**, Revue Français de Comptabilité nr. 267
5. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, Editions Dalloz-Sirey, Paris, 1993
6. Bouquin H., **Le côntrole de gestion**, 2e édition, PUF, Paris, 1991
7. Cooper R., **Cost-classification in unit-based an activity-based-manufacturing cost systems**, Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry fall, 1990
8. Gervais M., **Contrôle de gestion et planification de l'entreprise**, Tome 1, 3 édition, Ed. Economica, Paris, 1988
9. Lorino Ph., **Le contrôle de gestion stratégique**, La gestion par les activités, Dunod, Paris, 1991

VI. Calitate şi performanță în contabilitate

Măsurarea calității contabile porneşte de la premisa potrivit căreia informația contabilă tinde să-şi piardă caracterul absolut, devenind o marfă ce poate fi tranzacționată. Teoria economică arată că valoarea unui bun sau a unui serviciu comercial se determină funcție de utilitatea (satisfacția) pe care o aduce consumatorului. Raționamentul este aplicabil producției şi comunicării informațiilor contabile. Indiferent de finalitatea şi modalitățile de comunicare, satisfacerea nevoilor utilizatorului trebuie măsurată şi asigurată în mod continuu. Dezvoltarea demersurilor de calitate în cadrul întreprinderilor producătoare de bunuri şi servicii răspunde preocupării de a dezvolta încrederea consumatorului în calitatea informației. Satisfacția consumatorului este garantată prin sistemele de control de calitate din cadrul firmelor[1].

1. Conceptul „calitate serviciu" în contabilitate

Locul serviciilor în economia modernă a devenit considerabil. Ele au depăşit de multă vreme industria şi agricultura, fiind principalii furnizori de locuri de muncă şi creatori de valoare adăugată. În ultima vreme tehnicile de tratare a informației, serviciile comerciale şi necomerciale au cunoscut o dezvoltare importantă. Evoluția actuală lasă să se întrevadă o „civilizație în rețea" în sensul că principalul bun supus schimbului va fi

[1] Charpentier J.-M., *La qualité comptable: cadre conceptuel et critères de mesure*, (1ere partie), Revue Française de Comptabilité nr. 309, Mars 1999, p. 50-55.

informația.

Asemeni altor domenii ale cunoaşterii şi activității umane, informația contabilă nu scapă acestei mişcări de interconexiune între emițători şi utilizatori. Devine necesară o reflecție asupra mijloacelor de garantare continuă a calității serviciilor în acest domeniu. În întreprinderi se redefinesc relațiile dintre serviciul de contabilitate şi ceilalți actori interni care participă la gestiune. Se poate vorbi în acest caz de structurarea unui sistem de informații de gestiune în fiecare entitate economică. Creşterea schimburilor de date informatizate, dezvoltarea facilităților de management, multiplicarea serviciilor telematice ale băncilor de date accesibile diferitelor categorii de utilizatori, sunt manifestări care conduc la necesitatea asigurării încrederii „consumatorului de informație" precum şi efectuarea de verificări sistematice asupra realității informațiilor dobândite.

Producția şi comunicarea informațiilor contabile poate fi înțeleasă drept un serviciu. Un raport din 1993 privind „Mizele şi obiectivele normalizării în servicii" inspiră un demers calitativ în domeniul contabil.

Un serviciu comportă întotdeauna unul sau mai multe elemente normalizabile, cum sunt noțiunile de termen şi risc.

• În cazul în care serviciul este repetitiv şi cuantificabil, recunoscut prin caracteristici aşteptate, a căror performanțe afişate sunt măsurabile de client, se poate vorbi de produs-serviciu cu parametri obiectivi şi cuantificabili, care constituie criterii de calitate. Ele fac obiectul normalizării.

Acest tip de serviciu se recunoaşte prin importanța relativă a capitalului investit în raport cu prețul serviciului.

Capitalul este investit în mijloace (maşini, utilaje diverse) pentru a asigura prestarea serviciului. Calitatea serviciului este dependentă de calitatea mijloacelor, respectiv conformitatea lor cu normele caracteristice de performanță.

Prestatorul are în vedere procese şi personal competent, necesare efectuării prestației, ale căror principale elemente vor putea fi normalizate

• Un alt tip de serviciu, cu o capacitate tehnică redusă este constituit din asocierea personalului competent, respectiv metodele sau procesele.

Repetitivitatea serviciului la client solicită normalizarea metodelor şi/sau proceselor operaţionale, cu caracter standard, inclusiv nivelele de competenţă dobândite de personal.

Mijloacele prestării au o importanţă vitală. Prestatorul trebuie să definească rezultatele aşteptate prin serviciul cerut de client, pornind de la simpla descriere a acestor mijloace. Specificarea caracteristicilor serviciului trebuie să afecteze performanţele minimale.

Aceste criterii vor putea face obiectul unei norme de referinţă dacă sunt îndeplinite condiţiile de normalizare.

• În cazul în care serviciul se bazează pe pricepere şi competenţă, normalizarea unui referenţial de competenţe solicitate va putea fi cerut de partenerii respectivi (clientul şi prestatorul), constituind baza unei evaluări de conformitate de către o terţă persoană.

• În acelaşi spirit, dacă serviciul se bazează în esenţă pe utilizarea metodelor sau aplicarea de modele de organizare destinate să aducă încredere, normalizarea poate fi solicitată de partenerii respectivi, mai ales pentru serviciile „angajare de mijloace" pentru care rezultatele sunt mai greu cuantificabile.

Normativele pentru servicii pot fi structurate în trei mari categorii:

- normative pentru identificarea unui serviciu, în sensul că mijloacele ale căror rezultate aşteptate sunt dificil normalizabile;

- normative care permit „coproducţia" serviciului într-un spirit de calitate şi competitivitate;

- normative pentru abordarea relaţiei client-furnizor prin utilizarea unui sistem de asigurare a calităţii pentru prestatorii de servicii şi implicit diminuarea arbitrariului în activitatea auditorului.

Normalizarea serviciilor generează câteva întrebări care trebuie să aducă unele clarificări privind măsurarea calităţii contabile.

• Cum se identifică „produsul contabil" pus la dispoziţia utilizatorului? Este posibilă definirea caracteristicilor observabile care permit normalizarea rezultatelor aşteptate?

• Independent de respectarea unor obiective determinabile, calitatea prestaţiilor oferite de funcţia contabilă implică folosirea unor referenţiale

prestabilite privind metodele, procesele operaţionale sau organizatorice. Este posibilă normalizarea acestor referenţiale în domeniul contabil? Controlul intern oferă un răspuns suficient la această întrebare?

• Cum poate fi abordată relaţia client-furnizor, în domeniul comunicării informaţiei contabile pentru fundamentarea unui sistem de asigurare a calităţii contabile?

Există un nivel de calitate reprezentativ al încrederii utilizatorului în natura acestor informaţii şi potrivit căror mecanisme de control se verifică conformitatea acestor informaţii?

2. Înţelegerea caracteristicilor de calitate

Studiul demersurilor de calitate din întreprinderi, inclusiv rolul principalilor actori publici şi privaţi care le însoţesc, permit rezumarea modalităţilor de obţinere a încrederii utilizatorului în calitatea serviciilor.

Instrumente Măsura	Normative	Metode de gestiune a calităţii
Certificare	Produse-servicii Metode	Asigurarea calităţii (ISO 9000)
Autocontrol	Dispoziţii Asigurare calitate	Calitatea totală

3. Normalizarea gestiunii calităţii

Independent de reglementarea şi de controlul aplicării, cele două căi ale dezvoltării calităţii sunt normalizarea şi metodele de gestiune a calităţii.

Demersul întreprinderilor pentru dezvoltarea încrederii utilizatorilor produsului şi serviciului se exprimă în primul rând prin definirea normelor. Aceste norme pot fi norme pentru mijloace, utilaje, metode, competenţe, produse-servicii etc.

Recent, au fost definite, perfecţionate şi aplicate de către teoreticienii americani şi japonezi metodele de gestiune a calităţii.

De la calitatea muncii individuale, metodele comportă organizarea

funcției de calitate în întreprindere, definirea procedurilor, metodele de control, adoptarea autocontrolului pentru repararea noncalităților. Ansamblul dispozițiilor aplicate într-o întreprindere poate conduce la asigurarea calității, ceea ce permite probarea fiabilității sistemului de obținere a calității.

Conceptul de calitate totală face proba eficacității sale, procedând la un demers care utilizează tehnici ale calității. Se poate vorbi despre o metodă de management global, care face din calitate obiectivul şi referința prioritară a tuturor funcțiilor şi activităților din întreprindere.

4. Atestarea calităţii: autocontrolul sau certificarea de către o terţă persoană

Oricare ar fi metodele pentru obținerea calității, eficacității şi permanenței funcționării sistemului de calitate aplicat în firmă, ele nu pot fi asigurate utilizatorului serviciului fără un sistem controlat şi în bună măsură cuantificabil.

Ultimul obiectiv al oricărui sistem de calitate îl reprezintă funcționarea reglată prin mecanisme de autocontrol, orientate spre căutarea permanentă a progresului şi ameliorării performanțelor.

Totuşi, în anumite condiții pot fi cerute operații complementare prestatorilor de servicii, constând în estimări asupra evaluării serviciilor.

Clientul poate pretinde o probă de conformitate a calității informației. Această cerere va fi oferită de un organism terț, independent de client şi furnizor. Este vorba de certificarea de către o terță parte, certificări de produse-servicii inclusiv certificarea de întreprindere.

Certificarea de produs este actul prin care un terț garantează conformitatea anumitor produse cu un caiet de sarcini prestabilit. Ea vizează afirmarea calității produsului, influențând decizia de cumpărare a clientului.

Certificarea de întreprindere a apărut mai târziu decât certificarea de produs, pe măsura dezvoltării noțiunii de asigurare a calității. Ea are în vedere siguranța şi constanța calității produselor sau serviciilor puse la

dispoziția utilizatorului.

Această certificare a luat naştere în domeniul militar, în care repetitivitatea cumpărărilor şi orientarea fiabilităţiilor fac util un astfel de dispozitiv. Extinsă ulterior într-un mare număr de sectoare de activitate, ea este aplicabilă întreprinderilor ce dispun de un sistem de asigurare-calitate oferind proba ***opiniei unui expert independent*** despre capacitatea unui sistem de producție care să genereze în permanență nivelul de calitate aşteptat. Succesul său a beneficiat de adoptarea normelor internaţionale ale seriei ISO 9000 şi constituie un mecanism al certificării privind asigurarea calităţii.

5. Informaţia contabilă: normalizarea şi certificarea conturilor

Normalizarea domeniului contabil este relativ extinsă. Ea include reguli de înregistrare, prezentare, evaluare şi informații reglementate, publicate de întreprinderi. Sunt avute în vedere şi controlul competențelor profesioniştilor care exercită activități contabile (expertiza contabilă).

Certificarea conturilor anuale este similară mecanismelor de certificare-calitate menționate. Ea oferă utilizatorilor informației publicate un grad de încredere (label confiance) asupra absenței neconformităților cu obiectivele de regularitate, sinceritate şi imagine fidelă. Certificarea de către o terță persoană este limitată, referindu-se la informații contabile şi financiare reglementate.

În concepția textelor care o definesc, certificarea conturilor[1] nu oferă o asigurare externă asupra calității sistemului contabil prin absența incidenței în documentele publicate, a nonconformității privind importanța semnificativă.

Câmpul unui demers de calitate contabilă se înscrie într-o

---

[1] Vezi Oprean I., coordonator şi colectiv, *Întocmirea şi auditarea bilanţului conabil (sinteza şi valorificarea informaţiei contabile)*, Editura Intelcredo, Deva, 1997. În lucrare se realizează sistematizarea principiilor care guvernează auditarea şi certificarea conturilor anuale, precum şi a principalelor procedee de analiză şi evaluare economico-financiară pe baza bilanţului contabil. În aceeaşi problemă, vezi şi Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Conturile anuale în procesul decizional, Elemente de contabilitate, analiză financiară şi evaluarea performanţelor întreprinderii*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001.

dimensiune mai largă care actualmente nu este acoperită nici prin normalizarea contabilă. Calitatea contabilă presupune măsurarea aptitudinii unei entități de a furniza clienților săi prestații de o calitate continuă, de service şi să precizeze cărui element contabil i se aplică măsura respectivă.

6. Definirea obiectului contabil măsurat

Măsurarea calității contabile impune definirea în prealabil a obiectului asupra căruia se exercită măsurarea. Pot fi avute în vedere două căi:

- procesele, procedurile şi sistemele întreprinderii la care ar putea fi aplicat un program de calificare contabilă;
- restituirea diferitelor categorii de informații contabile, publicate şi utilizate de întreprindere.

7. Caracterul discriminant al actului contabil

Ca orice altă informație, informația contabilă rezultă dintr-un proces de producție care transformă un element cognitiv într-un mesaj semnificativ.

Din antichitate până în zilele noastre contabilitatea a avut ca principală manifestare activitatea unor profesioniști recunoscuți prin competența de a produce, explora şi autentifica date economice cuantificate, prezentate conform convențiilor normalizate.

8. Definirea abordării contabile

Demersul contabil aplicat unui eveniment economic cuantificat se manifestă prin:

- identificarea naturii evenimentului în raport cu o tipologie prealabil definită;

- clasificarea după natură sau după destinație conform unui referențial predeterminat;

- afectarea de valoare monetară conform convențiilor;

- asimilarea acestui eveniment unei perioade de timp;

- prezentarea care face fidelă şi inteligibilă informația contabilă.

Demersul contabil adaugă producției şi păstrării (arhivării) informației anumite restricții referitoare la documentare, arhivare, transparența înregistrărilor, auditarea sistemelor etc.

9. Delegarea actelor contabile

În organizațiile moderne operațiunile repetitive sunt de regulă transformate în sarcini descentralizate către actorii necontabili, prin sisteme informatizate de tratare a informației.

Profesionistul contabil nu se mulțumeşte să cunoască şi să amelioreze informația contabilă. El se interesează şi de modalitatea de obținere a acestei informații. *Contabilitatea devine „creuzetul" informației de gestiune şi al celei financiare. Ea trebuie să intervină în:*

- aplicarea cadrului pentru elaborarea deciziilor operaționale (noua ofertă comercială), în reguli şi scheme contabile;

- conceperea şi funcționarea mijloacelor informatice, prevăzând filtre de control şi coerență a informațiilor difuzate de diferitele sisteme operaționale;

- cursul vieții operaționale cu scopul de a valida post-factum fluxurile curente de informații rezultate din procesul de centralizare contabilă, oferind informații contabile de sinteză utilizatorilor interni şi externi.

10. Urmărirea calităţii contabile

Calitatea contabilă a informațiilor puse la dispoziția utilizatorilor rezultă din acte contabile care sunt integrate procesului de producție a acestor informații. Evident ele trebuie să satisfacă anumite caracteristici

prestabilite.

Sistemul de informare a întreprinderii trebuie structurat în procese legate cu sistemele operante (cercetare, dezvoltare, producție) şi un proces de centralizare sinteză. Măsurarea calității contabile a informațiilor restituite va fi căutată în cadrul fiecărui proces, pornind de la caracteristicile aşteptate ale actelor contabile încorporate.

Abordarea are în vedere o analiză a proceselor interne ale funcției contabile. Demersul măsurării calității contabile este condus într-o concepție client-furnizor. Schimburile interne, sau cele care se află la interfața furnizor-utilizator se sprijină pe specificațiile definite, formalizate şi precizate pentru a permite coordonarea calității.

Obiectivul principal al normalizării constă în esență în ameliorarea interpretării de către utilizatorii externi a situațiilor financiare. O reflecție prealabilă impune construirea unui sistem de evaluare a calității contabile care să poată servi drept suport în dialogul dintre funcția contabilă şi clienți, pentru a răspunde mai bine aşteptărilor acestora[1].

11. Definirea cadrului conceptual al calităţii contabile

Obiectivele calității contabile exprimă un ansamblu de caracteristici determinate şi asumate prin funcția contabilă a oricărei entități.

Sunt cunoscute patru orientări:

- satisfacerea nevoilor şi aşteptărilor utilizatorilor informației contabile în respectarea normelor şi eticii profesionale;

- ameliorarea permanentă a informațiilor contabile puse la dispoziție, inclusiv a modalităților de comunicare;

- eficacitatea producției şi comunicării informației contabile (prezentarea serviciului conform ISO 9004.2);

- luarea în seamă a exigențelor societății şi a mediului.

---

[1] Charpentier J.-M., *La qualité comptable: cadre coceptuel et critères de mesure, (2e partie)*, Revue Française de Comptabilité nr. 310, Avril 1999, p. 21-29.

12. Cadre conceptuale privind contabilitatea şi calitatea contabilă

Orice reflecţie asupra conceptului de calitate contabilă impune clarificarea prealabilă a finalităţii relaţiilor dintre informaţia contabilă, utilizatorii acesteia şi realitatea economică descrisă. Obiectivele informaţiei financiare şi contabile, de uz intern sau extern constau în a furniza o informaţie fidelă care facilitează înţelegerea situaţiei sau cunoaşterea faptelor economice, adaptată formării unei aprecieri obiective şi utilă luării deciziilor de către utilizatori.

Forma şi conţinutul informaţiilor contabil-financiare diferă funcţie de nevoile categoriilor de utilizatori (investitori, creanţieri, decidenţi interni, personalul întreprinderii). Regulile care definesc prezentarea şi conţinutul acestor informaţii (conturi anuale, prospecte de emisiune, conturi de rezultate pe activităţi) provin fie din norme exterioare întreprinderii, fie din reglementări interne.

Normele externe sunt convenţii contabile admise la care se pot adăuga reglementări interne întreprinderii. Ele constituie un limbaj de comunicare bazat pe înţelegerea între emiţătorul şi receptorul informaţiei contabile, ceea ce unifică întreprinderile şi comportamentele faţă de aceeaşi realitate economică. În acelaşi timp, normele menţionate reprezintă sistemul de referinţă în care trebuie să se încadreze serviciile şi produsele oferite de funcţiunea contabilă a întreprinderii.

Cadrul conceptual al contabilităţii[1] este orientat spre informaţia contabilă care trebuie să dea o imagine fidelă a realităţii economice descrise printr-o aplicare corectă a convenţiilor contabile[2]. El descrie obiectivele

---

[1] Vezi Colasse B., *Comptabilité générale (PCG 1999, IAS)*, 7e édition, Ed. Economica, Paris, 2001, p. 76-80; Tabără N., *Contabilitate naţională, Ediţia a III-a,* Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2001, p. 38.

[2] Vezi International Accounting Standards Board, *Standardele Internaţionale de Contabilitate 2002,* Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare, Caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 24-46; în acelaşi timp se poate consulta Colasse B., *Comptabilité générale (PCG 1999 et IAS)*, 7e édition, Edition Economica, Paris, 2001, Chapitre 3, De la normalisation et de la réglementation comptables, p. 65-93.Vezi în acest sens, Feleagă N., *Sisteme contabile comparate, Ediţia a II*-a, Vol. II, Normele contabile internaţionale, Ed. Economică, Bucureşti, 2000, p. 29-34. Menţionăm în mod special lucrarea lui Pop A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene, standardele internaţionale de contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002, p. 43-44. Ea reprezintă produsul ştiinţific al unei impresionante documentări fundamentale şi aplicative în domeniul contabilităţii, cu numeroase elemente de creativitate.

fundamentale asumate de contabilitate. În acest fel se asigură coerența normelor privind constatarea, măsurarea şi prezentarea inclusiv conceperea unor exprimări specifice unor categorii de operații economice, juridice sau pentru noile instrumente financiare. În fine, formalizarea cadrului conceptual al contabilității permite precizarea interpretării principiilor contabile de bază şi a postulatelor fundamentale.

Caracteristici calitative ale informației conținute în situațiile financiare

Utilitatea informațiilor contabile conținute în situațiile financiare depinde esențial de următoarele patru caracteristici calitative:

- *Inteligibilitatea*

Consideră că informațiile trebuie să fie înțelese uşor de un utilizator care dispune de cunoştințe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi bineînțeles de noțiuni de contabilitate[1]. Evident, nu toate informațiile sunt accesibile pentru orice categorie de utilizator. Există informații complexe şi relevante pe care le conțin situațiile financiare, chiar dacă nu toată "lumea" le va înțelege[2].

- *Relevanța*

Exprimă însuşirea informației de a influența esențial procesul de elaborare a deciziilor. În acest mod va putea fi estimată capacitatea întreprinderii de a profita de oportunități şi de a reacționa rapid la situații nefavorabile, în sens de adaptare. De asemenea, relevanța informației permite previzionarea rezonabilă a poziției şi performanței financiare viitoare a firmei. În concluzie, informația relevantă este acea informație care ajută utilizatorii să evalueze corect evenimente trecute, prezente şi viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor viitoare. Operează în acest context conceptul de

- *Prag de semnificație*

O informație este semnificativă dacă omisiunea sau declararea ei

---

[1] Vezi *Standardele Internaționale de Contabilitate 2002*, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, p. 24-46.

[2] A susține că orice informație contabilă cu caracter complex, poate fi înțeleasă oricând şi de oricine, înseamnă în opinia noastră a nega necesitatea calificării şi perfecționării resurselor umane în acest domeniu.

eronată influențează nemijlocit deciziile economice ale utilizatorului. Pragul de semnificație reprezintă mai curând o limită decât o însuşire primară a informației pentru a fi utilă şi relevantă.

- *Credibilitatea*

Informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative; nu este părtinitoare, oferind suficiente elemente de certitudine în elaborarea deciziilor de către utilizatori. Caracterul de relevanță al informației nu generează în mod implicit credibilitatea acesteia. Eventualele daune pentru despăgubiri disputate într-un litigiu nu trebuiesc consemnate ca atare în bilanț. Este mai logică prezentarea acestora într-o notă a situațiilor financiare. Pentru a fi credibilă, orice informație trebuie să aibă în vedere:

- o reprezentare fidelă a tranzacțiilor şi evenimentelor consemnate;
- prevalența economicului asupra juridicului.

Evenimentele şi tranzacțiile trebuiesc înregistrate în contabilitae în concordanță cu fondul lor şi cu realitatea economică şi nu doar cu forma lor juridică.

- *Neutralitatea*

Această caracteristică presupune ca informația să fie nepărtinitoare, lipsită de influențe. Situațiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectarea şi prezentarea informației influențează luarea unei decizii sau formularea unui raționament pentru a realiza un rezultat sau obiectiv predeterminat.

- *Prudența*

Incertitudinile care planează asupra multor evenimente şi tranzacții ale întreprinderii impun în mod obiectiv elaborarea unei informații prudente. Neîncasarea creanțelor incerte, durata de utilizare probabilă a utilajelor şi echipamentelor, eventualele reclamații aferente produselor vândute, cu o perioadă de garanție, se află constant sub semnul întrebării. Evitarea supraevaluării activelor şi veniturilor, a subevaluării cheltuielilor şi pasivelor (datoriilor), la care adăugăm luarea în considerație a eventualelor pierderi, riscuri şi deprecieri probabile, constituie dimensiuni esențiale ale principiului prudenței, regăsite firesc într-o informație

contabilă de aceeaşi natura.

- *Integralitatea*

Pentru a fi credibilă, orice informație conținută în situațiile financiare trebuie să fie completă, evident, în limitele rezonabile ale pragului de semnificație conjugat cu costul obținerii acesteia. Evident, nu vom prefera o informație completă a cărui cost de obținere depăşeşte net mărimea riscului asumat printr-o decizie aleatoare. O omisiune poate face ca informația să fie falsă sau să inducă în eroare şi astfel să nu mai aibă un caracter credibil şi să devină defectuoasă din punct de vedere al relevanței.

- *Comparabilitatea*

Orice informație câştigă în valoare prin faptul că poate fi comparată în timp sau spațiu, respectiv poate fi raportată cu alte valori de referință. Evaluarea poziției financiare a firmei, performanța şi modificările poziției financiare presupun implicit compararea. Astfel, consemnarea şi cuantificarea efectului financiar al aceloraşi tranzacții şi evenimente trebuie efectuată în mod consecvent (într-o manieră unitară), atât în cadrul întreprinderii de-a lungul timpului, cât şi în cadrul mai multor întreprinderi în acelaşi moment. Orice modificare intervenită în metodele de evaluare şi prezentare a informațiilor în situațiile financiare trebuie menționată în politicile contabile ale întreprinderii.

Evident, comparabilitatea nu trebuie să conducă la imobilism şi stagnare în ceea ce priveşte politicile contabile.

Limite ce privesc informația relevantă şi credibilă

Oportunitatea

Dacă există o întârziere exagerată în raportarea informației, aceasta îşi poate pierde relevanța. Conducerea poate fi nevoită să aleagă între valoarea relativă a raportării la un anumit moment şi oferirea de informații credibile. Pentru a oferi informații oportune, deseori poate fi necesară raportarea tuturor aspectelor unei tranzacții sau ale altui eveniment, înainte ca acestea să fie cunoscute, deşi în acest fel este afectată credibilitatea. Dimpotrivă, dacă raportarea este întârziată până când toate aspectele sunt cunoscute, informația este credibilă, dar de utilitate redusă pentru

utilizatorii care au trebuit, între timp, să ia decizii. Pentru a realiza un echilibru între relevanță şi credibilitate, considerentul fundamental este satisfacerea adecvată a necesităților utilizatorilor în procesul de luare a deciziilor economice.

Raportul cost-beneficiu

Raportul cost-beneficiu este mai degrabă o constrângere generală decât o caracteristică calitativă. Beneficiile de pe urma informației ar trebui să depăşească costul furnizării acesteia. Evaluarea beneficiilor şi costurilor reprezintă, în fond, rezultatul unui raționament profesional. În plus, costurile nu sunt suportate, neapărat, de acei utilizatori care se bucură şi de beneficii. De beneficii se pot bucura şi alți utilizatori decât aceia pentru care informația este pregătită; de exemplu, furnizarea de informații suplimentare creditorilor poate reduce costurile îndatorării întreprinderii. Din acest motiv, testul cost-beneficiu este dificil de aplicat oricărui caz particular. Cu toate acestea, cei abilitați să emită standardele, ca şi cei care întocmesc şi utilizează situațiile financiare, ar trebui să fie conştienți de această limită.

Echilibru între caracteristicile calitative

În practică, stabilirea unui echilibru între caracteristicile calitative este deseori necesară. În general, țelul este de a realiza un echilibru adecvat între caracteristicile respective pentru a satisface obiectivul situațiilor financiare. Importanța relativă a caracteristicilor în diferite cazuri este o problemă de raționament profesional.

- *Imaginea fidelă / prezentarea fidelă*

Situațiile financiare trebuie să prezinte o imagine fidelă a poziției financiare, performanței şi modificărilor poziției financiare a unei întreprinderi. Deşi acest „cadru general" nu abordează direct astfel de concepte, aplicarea caracteristicilor calitative principale şi a standardelor adecvate de contabilitate are drept rezultat întocmirea unor situații financiare care reflectă, în general, o imagine fidelă a stării întreprinderii.

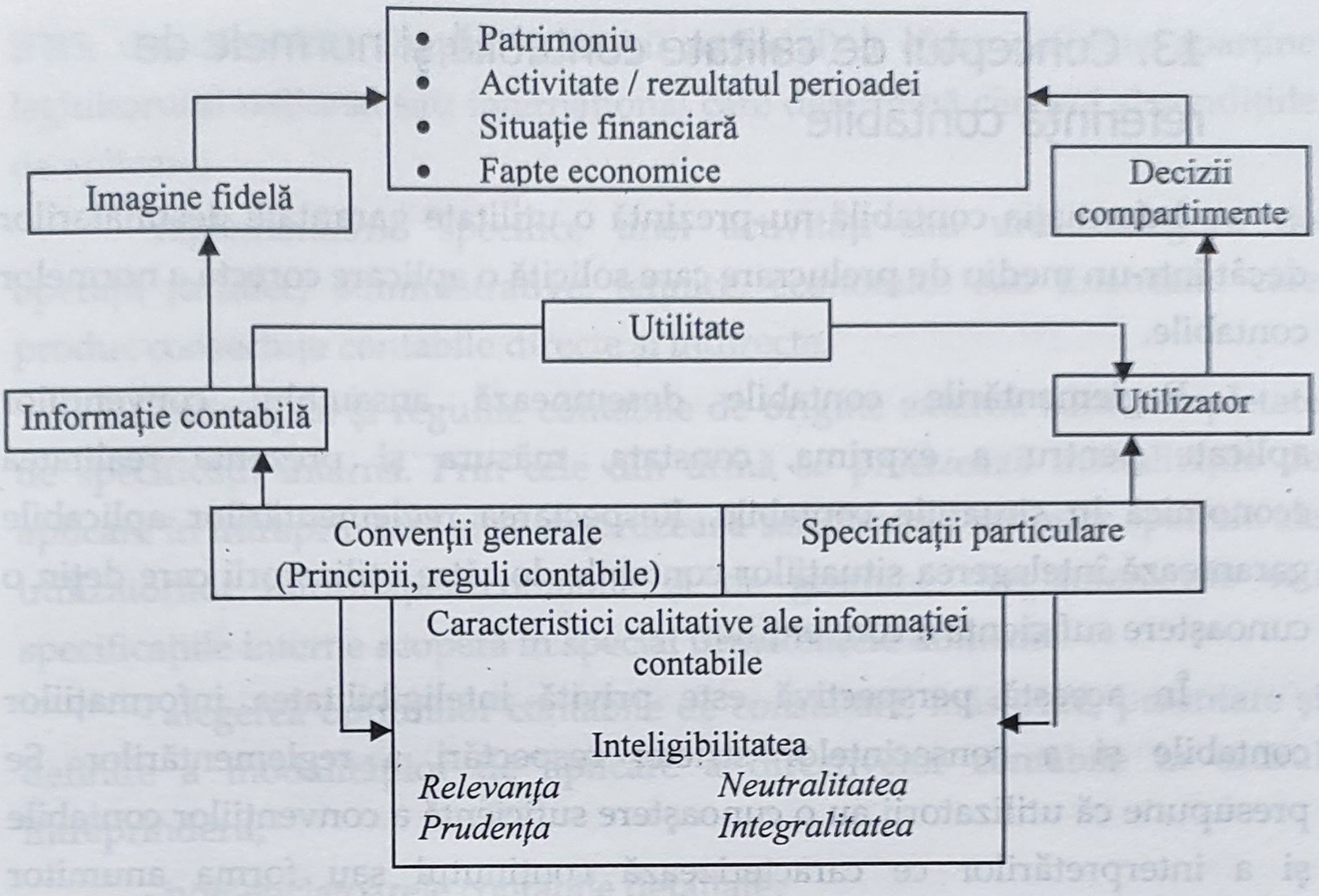


Fig. nr.1 Cadrul conceptual al calităţii informaţiilor contabilităţii

Cadrul conceptual al calităţii informaţiilor contabile este orientat spre ameliorarea utilităţii informaţiei contabile privind deciziile sau modificarea comportamentului utilizatorului (vezi fig. nr.1).

Informaţia contabilă se raportează la utilizatorii externi prin intermediul situaţiilor financiare publicate de întreprindere. Cadrul conceptual al calităţii contabile defineşte şi interpretează parametrii care permit caracterizarea utilităţii informaţiei contabile. Aceste calităţi generice sunt distincte şi nu se confundă cu postulatele fundamentale, principiile de bază şi directivele contabile de constatare, măsurare şi prezentare care fac parte din referenţialele contabile izvorâte din cadrul conceptual al contabilităţii.

Cadrul conceptual al calităţii contabile trebuie să fie suficient de deschis, pentru a satisface atât aşteptările utilizatorilor externi (investitori, administraţia fiscală) faţă de informaţia contabilă reglementată, cât şi pentru a integra preocupările particulare şi nevoile specifice ale tuturor celorlalte categorii de utilizatori.

13. Conceptul de calitate contabilă şi normele de referinţă contabile

Informaţia contabilă nu prezintă o utilitate garantată destinatarilor decât într-un mediu de prelucrare care solicită o aplicare corectă a normelor contabile.

Reglementările contabile desemnează ansamblul convenţiilor aplicate pentru a exprima, constata, măsura şi prezenta realitatea economică în situaţiile contabile. Respectarea reglementărilor aplicabile garantează înţelegerea situaţiilor contabile de către utilizatorii care deţin o cunoaştere suficientă a convenţiilor.

În această perspectivă este privită inteligibilitatea informaţiilor contabile şi a consecinţelor strictei respectări a reglementărilor. Se presupune că utilizatorii au o cunoaştere suficientă a convenţiilor contabile şi a interpretărilor ce caracterizează conţinutul sau forma anumitor documente reglementate sau de uz intern ale întreprinderii.

Această ipostază trimite logic la definirea reglementărilor şi la responsabilitatea de a concepe documente contabile a căror inteligibilitate este accesibilă utilizatorilor. Fără a fi practicieni sau experţi în contabilitate, utilizatorii dispun totuşi de o cunoaştere suficientă a normelor şi conceptelor contabile de bază.

Reglementările privind calitatea contabilă cuprind nu numai normele externe care se aplică tuturor organismelor sau întreprinderilor emiţătoare de informaţii contabile. Ele includ şi specificaţii interne care pot fi adăugate de aceşti emiţători pentru a satisface nevoile specifice în documente contabile sau de gestiune.

Normele externe sunt constituite din ansamblul convenţiilor şi regulilor contabile în sensul larg al doctrinei, reglementării sau practicii profesionale. Aceste convenţii contabile se referă în esenţă la:

- postulatele fundamentale, principiile contabile de bază şi nomenclatura contabilă (rubrici contabile şi financiare, care constituie de fapt normalizarea cadrului conceptual al contabilităţii);

- directivele contabile de constatare, măsurare şi prezentare (IAS,

IFRS, directive UE, dreptul contabil național) a căror definiție aparține legiuitorului național sau internațional care determină câmpul şi condițiile de aplicare;

- reglementările specifice unei activități sau unei categorii de operații juridice, administrative, tehnice, economice sau financiare care produc consecințe contabile directe şi indirecte.

Convențiile şi regulile contabile de origine externă sunt completate de specificații interne. Prin cele din urmă se precizează modalitățile de aplicare în întreprindere şi se organizează satisfacerea nevoilor speciale ale utilizatorilor informației contabile şi de gestiune. Reglementările sau specificațiile interne acoperă în special următoarele domenii:

- alegerea opțiunilor contabile de constatare, măsurare, przentare şi definire a modalităților de aplicare a directivelor contabile în cadrul întreprinderii;
- nomenclatoarele contabile detaliate;
- schemele detaliate de contabilizare a operațiunilor;
- formatul şi conținutul documentelor financiare, contabile şi de gestiune nereglementate, în majoritate de uz intern;
- regulile detaliate care definesc afectarea veniturilor şi costurilor pe activități şi produse ale întreprinderii;
- modalitățile interne în care se realizează documentația înregistrărilor şi conservarea probelor.

Corecta aplicare a reglementărilor contabile, de origine externă sau internă, trebuie asigurată prin sistemul „calitate contabilă" a întreprinderii. Ea semnifică garantarea conformității cu regulile aplicate în documente întocmite precum şi ameliorarea permanentă a satisfacerii utilizatorilor.

Sistemul calitate contabilă din întreprindere permite organizarea îndeplinirii celor două obiective esențiale şi anume conformitatea şi ameliorarea.

14. Informaţia contabilă în continuă diversificare. De la utilizatorul general către o multitudine de interese individuale

Definirea calităților generice ale informației contabile trebuie să acopere toate nevoile pentru un utilizator de situații particulare, într-o mare diversitate. Ea se rezumă în mod necesar la o dificultate metodologică majoră care provine din multiplicarea categoriilor diferite de utilizatori externi sau interni întreprinderii şi din varietatea documentelor cu caracter contabil.

Utilizatorii se disting unii de alții după natura deciziilor, metodele utilizate, informația pe care o posedă sau pe care o pot obține din alte surse, precum şi capacitatea lor de a trata această informație. În consecință, pentru a fi utilă, informația trebuie să existe în condițiile unui raport strâns între aceasta, între utilizatorii şi deciziile luate sau obiectivele urmărite.

Conceptul de utilizator al informației contabile desemnează orice persoană fizică sau juridică care se poate prevala de definirea unei legături de interes direct sau indirect cu informația contabilă produsă, pusă la dispoziție sau publicată de întreprindere (sau organism).

Utilizatorul poate fi exterior (independent) întreprinderii emițătoare a informației contabile dar poate întreține cu aceasta legături de apartenență (personal, colaboratori), respectiv relații contractuale particulare (bancher, contractant).

Se deschid două căi de reflecție pentru a identifica caracteristicile de calitate generică ale informației contabile:

- deducerea din inventarul diverselor suporturi şi forme ale informației contabile, a caracteristicilor comune reprezentative, a aşteptărilor diferitelor categorii de utilizatori;
- inducerea pornind de la o concepție generică a utilizatorului informației contabile, a variantelor caracteristice ale încrederii pe care orice utilizator îl atribuie aşa numitului „label contabil" (denumire) care este conferit unei informații.

Al doilea demers metodologic constă în căutarea atributelor

generice ale calității contabile, fiind preferat deoarece corespunde mai bine vocației de universalitate care privilegiază demersul de calitate contabilă. Din această perspectivă este posibil să se conceapă abordări, metode sau instrumente care conduc la garanția că informația contabilă pusă la dispoziția utilizatorilor este credibilă.

În cadrul conceptual al calității contabile, utilizatorul rămâne o persoană generică prin legătura de interese directe sau indirecte cu informația contabilă pusă la dispoziția sa.

Evident, se presupune că această persoană dispune de o cunoaştere suficientă a limbajului şi protocoalelor de comunicare care constituie convenții şi reguli contabile în sens larg, asigurând astfel înțelegerea corectă a informațiilor contabile pe care le exploatează. În fine, persoana are voința de a studia informația contabilă în mod rezonabil şi independent de obiectivele pe care le urmăreşte.

Utilizatorul informației contabile este caracterizat:

- printr-un interes direct sau indirect față de informația contabilă pusă la dispoziție;

- o cunoaştere suficientă a contabilității;

- o voință de a studia informația contabilă în mod rezonabil față de obiectivele urmărite.

15. Cuantificarea calităţii contabile

Normele şi lucrările unor autori insistă asupra importanței sistemului de măsurare a calității contabile. În principiu ele trebuie să permită:

- constatarea gradului de satisfacere a exigențelor (specificațiilor) utilizatorilor în serviciile puse la dispoziția lor;

- descoperirea şi înregistrarea nonconformităților şi disfuncțiunilor în procese;

- cuantificarea efectului acțiunilor corectoare după analiza acestor abateri;

- urmărirea ameliorării rezultatelor şi eficacității proceselor.

Ordinul experților francezi propune un sistem de evaluare compus din nouă atribute ale calității contabile, care au în vedere ansamblul așteptărilor reprezentative ale încrederii utilizatorilor.

Atributele generice sunt în această abordare următoarele:

Pertinența constituie o caracteristică specifică deciziilor sau utilizării (valoarea de previziune şi valoarea de confirmare).

Fiabilitatea se referă la nivelul de alterare prin apariția de erori, omisiuni sau manipulări neautorizate (exhaustivitatea, integritatea datelor).

Durata/Disponibilitatea reprezintă data de disponibilitate implicită sau explicită pentru a fi utilă luării deciziilor sau modificării comportamentului.

Claritatea semnifică prezentarea sau conținutul care permite obținerea unei înțelegeri directe, rapidă şi fără riscul de rea interpretare a faptelor sau a realității economice descrise.

Flexibilitatea constituie capacitatea de adaptare pentru a răspunde noilor nevoi explicite sau potențiale.

Verificabilitatea/Proba reprezintă concordanța între elementele unei situații financiare sau a unui document contabil şi operațiunile sau faptele reale aferente.

Conformitatea cu reglementările exprimă respectarea convențiilor şi regulilor contabile generale şi specificări complementare interne întreprinderii.

Neutralitatea are în vedere absența elementelor de apreciere introduse prin influența unui rezultat căutat dinainte în exprimarea situației financiare, a faptelor economice sau a activității întreprinderii.

Comparabilitatea înseamnă măsurarea şi prezentarea identică în decursul exercițiilor consecutive a stării şi activității unor întreprinderi ce prezintă caracteristici economice asemănătoare.

Acest sistem de referință reflectă o convergență din punctul de vedere al profesioniştilor contabili care conduc experiențe sau reflecții în domeniul calității contabile[1].

---

[1] Vezi IASB, Standardele Inetrnaționale de Contabilitate 2001, Regulamentul IASB, Anexa"Criterii de selecție a membrilor Consiliului", p. 43-44;

Concluzii

Pornind de la premisa că majoritatea proceselor decizionale ale întreprinderii utilizează informaţia contabilă, măsurarea calităţii contabile a devenit o problemă de strictă actualitate.

Standardele Internaţionale de Contabilitate conţin elemente esenţiale privind caracteristicile calitative ale informaţiilor contabile.

Documentele de sinteză şi raportare contabilă reuşesc astfel să ofere informaţii intelegibile, relevante, credibile şi comparabile unei multitudini de utilizatori. Criteriul de preformanţă al contabilităţii, imaginea fidelă devine în acest fel corolarul calităţii contabile.

Un rol activ în acest demers revine profesiunii contabile prin conceperea şi difuzarea unor practici adecvate acestui domeniu.

Procesul de ameliorare şi măsurare a calităţii contabile are drept finalitate optimizarea deciziilor pe care utilizatorii trebuie să le ia în mod operativ. Avem în vedere faptul că între o decizie bună şi una foarte bună pot apare pe planul efectelor diferenţe semnificative.

O contabilitate dinamică în timp real, poate genera informaţii pertinente şi relevante. Corectarea abaterilor de la parametri obiectivi, formularea strategiilor de producţie şi comerciale ale întreprinderii, inclusiv reducerea sistematică a cheltuielilor reprezintă doar câteva dintre domeniile în care informaţia contabilă este esenţială.

---

1. Demonstrarea competenţei tehnice şi cunoaşterea contabilităţii şi raportării financiare.
2. Capacitatea de analiză.
3. Abilităţi de comunicare.
4. Proces decizional judicios.
5. Conştientizarea mediului de raportare financiară.
6. Abilitatea de a lucra într-o atmosferă colegială.
7. Integritate, obiectivitate şi disciplină.
8. Angajament faţă de misiunea IASB şi interesul public.

Bibliografie

1. Charpentier J.-M., **La qualité comptable: cadre coceptuel et critères de mesure,** (1ère partie), Revue Française de Comptabilité nr. 309, Mars 1999.
2. Charpentier J.-M., **La qualité comptable: cadre coceptuel et critères de mesure,** (2e partie), Revue Française de Comptabilité nr. 310, Avril 1999.
3. Colasse B., **Comptabilité générale** (PCG 1999, IAS), 7e édition, Ed. Economica, Paris, 2001.
4. Feleagă N., **Sisteme contabile comparate**, Ediţia a II-a, Vol. II, Normele contabile internaţionale, Ed. Economică, Bucureşti, 2000.
5. International Accounting Standards Board, **Standardele Internaţionale de Contabilitate 2002**, Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare, Caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare, Editura Economică, Bucureşti, 2002
6. Oprean I., coordonator şi colectiv, **Întocmirea şi auditarea bilanţului conabil (sinteza şi valorificarea informaţiei contabile)**, Editura Intelcredo, Deva, 1997.
7. Pop A., **Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene, standardele internaţionale de contabilitate**, Ed. Intelcredo, Deva, 2002.
8. Tabără N., **Contabilitate naţională**, Ediţia a III-a, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2001.
9. Tabără N., Horomnea E., Toma C., **Conturile anuale în procesul decizional, Elemente de contabilitate, analiză financiară şi evaluarea performanţelor întreprinderii**, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001.

VII. Utilizarea tratamentului de referință (benchmarking) în ameliorarea performanței globale a întreprinderii

1. Preliminarii

Noțiunea de benchmarking constituie un proces continuu de ameliorare a performanțelor organizațiilor în scopul de a obține o superioritate față de concurență. Ameliorarea poate privi produsele, metodele de lucru. Mediul evoluează, competitorii caută mereu să-şi amelioreze această superioritate care poate fi pusă în discuție în orice moment.

Demersul pune în discuție metodele şi rezultatele predecesorilor, relevând voința celor consultați de a aduce noutăți pe piața consilierii (internă sau externă). El se aplică oricărei practici a organizațiilor care pot fi comparate cu cele ale concurenței şi se înscrie în voința managerilor de a căuta excelența şi a-i determina limitele[1].

Procesul de benchmarking este asemănător demersului metodologic al cercetătorilor în ştiințele de gestiune obişnuiți cu practicile şi metodele de cercetare-acțiune:

1. Identificarea obiectului şi contextului concurențial, alegerea metodelor de colectare a datelor;

[1] Vezi Mitchell F., Salafatinos C., *Modern Management Accounting Developments*, Pearson Professional Limited, Great Britain, 1997, p. 57-59.

2. Măsurarea şi analiza abaterilor de performanţă;

3. Prezentarea convingătoare a rezultatelor şi implicaţiilor care să sensibilizeze personalul, aşa cum se face prin demersul calităţii totale, în scopul de a deţine adeziunea sa;

4. Definirea obiectivelor şi planurilor de acţiune necesare ameliorării, adaptând celor mai buni concurenţi metodele, prin controlul rezultatelor şi după definirea noilor repere.

Două faze sunt foarte importante: colectarea datelor şi prezentarea rezultatelor şi implicaţiilor[1]. Colectarea datelor este o fază delicată, deoarece obţinerea informaţiei este foarte dificilă. Se are în vedere montarea unui adevărat sistem de supraveghere care trecere prin studiul revistelor profesionale sau actelor congreselor prin utilizarea relaţiilor întreprinderii, utilizarea site-urilor. Prezentarea rezultatelor şi implicaţiilor prezintă o mare importanţă în management în reuşita proceselor, în măsura în care se ajunge la acceptarea de către responsabili a noilor obiective de atins, care se pot diferenţia funcţie de evoluţia reperelor.

De fapt, termenul analizat înseamnă standard, reglementare de comparaţie sau tratament de referinţă.[2,3,4,5,6,7]

Tratamentul de referinţă constituie procesul de identificare, analiză şi adoptare a practicilor companiilor celor mai performante în vederea creşterii organizaţionale, în scopul ameliorării activităţii în propria companie. El nu se limitează doar la identificarea „celor mai bune practici", ci constă de asemenea în analiza şi aprofundarea propriilor practici, a celor ale concurenţei, precum şi aplicarea lor în cadrul organizaţiei.[8]

Această metodă se bazează pe un proces continuu şi sistematic care are în vedere relaţiile dintre profesionişti:[9]

Identificarea activităţilor şi proceselor de tratat. Este vorba despre

---

[1] Duff R., *Encyclopédie de la gestion et du management,* EGM, Editions Dalloz, Paris, 1999, p. 82-83.
[2] Collin P.H., Jolife A., *Dicţionar de contabilitate englez-român,* Traducere Irina Nistor, Editura Universal, Dalloz – 2000, Bucureşti, p.39.
[3] Collin P. ş.a., *Dictionary of Accounting,* Second Edition, Peter Collin Publishing 2001, Great Britain.
[4] Vezi 46, 47, 48, lucrări semnificative citate în Duff R., op.cit. p. 82-83.
[5] Camp R.C., *Le benchmarking,* Editions d'Organisation, Paris, 1992.
[6] Chang R.Y., Kelly P.K., *Progresser avec le benchmarking,* Les Presses du Management, Paris, 1995.
[7] Lendrevie J. Lindon D., *Mercator: théorie et practique du marketing,* 5ème édition, Editions Dalloz, Paris, 1997.
[8] Bouin X., Simon F.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion,* Dunod, Paris, 2001, pp. 77-79.
[9] Bouquin H., *Comptabilité de gestion,* 2e édition, Economica, Paris, 2003, p. 186.

cele care sunt foarte importante pentru realizarea factorilor cheie de succes, ce trebuie ierarhizați. Se poate recurge la tehnici cantitative de afectare a ponderii relative proceselor şi factorilor respectivi.

Organizarea echipelor de aplicare. Se pot influența astfel actorii proceselor etalon, dar şi echipe mixte. Au fost aplicate metode multicriteriale de selecție a participanților. Ele vizează evaluarea fiecăruia în raport cu diferite criterii (competență, interes, credibilitate etc.) reținute pentru formarea echipei.

Analiza în detaliu a propriului mod de funcționare în activitățile selecționate. De fapt, benchmarking-ul reprezintă un schimb de informații. Sunt utilizate de auditori tehnici, formalizate pentru descrierea proceselor examinate. Se preconizează folosirea principiilor generale ale Managementului Calității Totale (TQM): costuri, calitate, timp al ciclului de producție. IMA sugerează patru principii pentru selecționarea criteriilor care măsoară performanța unui proces. Ele trebuie să fie corelate cu o cerere internă sau externă de obiective şi factori cheie de succes, măsurabili în manieră normalizată şi uşor de colectat.

Identificarea celui mai bun, care va servi drept referință. Această etapă poate fi realizată de un grup de întreprinderi care se preocupă de benchmarking şi doresc să schimbe informația pentru a recurge la compensări (clearinghouse) existente (Societatea Contabililor de Management din Canada a identificat patruzeci). Au fost elaborate şi norme etice.

Analiza informațiilor şi determinarea cauzelor care explică performanța celui mai bun. Este vorba de studiul diferențelor performanței în multiple domenii în care ea este măsurată (cost, durată, calitate).

Aplicarea elementelor preconizate. Regăsim aici ansamblul metodelor de gestiune a schimbării în întreprindere.

2. Obiective

Obiectivele tratamentului de referință constau în:

- propunerea de scopuri ambițioase;

- accelerarea ritmului schimbării;

- depăşirea conceptului de NIH - not invented here (nu s-a inventat aici);

- identificarea proceselor generatoare de avantaje semnificative;

- urmărirea continuă a satisfacţiei clienţilor şi a avantajului competitiv;

- cunoaşterea mai completă atât a punctelor tari cât şi a celor slabe, printr-o mai bună autoevaluare;

- crearea unui climat de muncă echilibrat, bazat pe fapte concrete;

- utilizarea capacităţilor de producţie în vederea creşterii companiei.

Pe baza acestor obiective, benchmarking-ul este considerat creator de valoare.

3. Diferite tipuri de tratamente de referinţă

Tratamentul de referinţă intern este realizat prin analiza practicilor din cadrul propriei organizaţii. Astfel, el poate fi o oportunitate pentru controlorul de gestiune, cu scopul refinanţării sau ameliorării tabloului de bord, iniţierii dialogului, a unei culturi şi a unui limbaj comun de gestiune. Speranţele de ameliorare posibile se ridică la 10%.

Tratamentul de referinţă al proceselor constă într-o analiză a celor mai bune practici referitoare la procesele de bază pe care le realizează compania. În acest mod, se oferă posibilitatea întreprinderii de a demara metodele ABC – ABM, în vederea îmbunătăţirii activităţii.

Economiile şi îmbunătăţirile pot atinge 35%.

Tratamentul de referinţă competitiv constă în analiza strategiilor, proceselor şi practicilor întreprinderilor concurente sau a celor cu acelaşi profil de activitate.

Câştigurile potenţiale sunt de ordinul a 20%.

Tratamentul de referinţă strategic permite adaptarea strategiei şi cuantificarea, printr-o analiză prospectivă, a tendinţelor viitoare ale întreprinderii şi a opţiunilor de piaţă referitoare la procese, tehnologie şi

distribuție.

4. Implementarea tratamentului de referinţă

Implementarea unui program de benchmarking implică mult timp, efort şi sume importante. De cele mai multe ori, aceasta implică management şi suport de cea mai bună calitate. Acest program poate fi divizat în cinci faze distincte:[1]

1. **Planificarea**. Această fază a tratamentului de referință implică identificarea şi stabilirea aspectelor pe care urmează să se pună accent în cadrul acestui proces. În plus, planul de benchmarking trebuie să stabilească utilizatorii autorizați ai informațiilor. În mod normal, echipa desemnată în acest sens este cea care stabileşte planul, defineşte indicatorii care vor fi luați în considerare şi metodele de colectare a informațiilor necesare.

2. **Obținerea datelor**. Această fază implică cercetare şi cooperare. Cercetarea este necesară în colectarea informațiilor generate de companii în acest scop. Ele sunt completate de reviste de specialitate, rapoarte ale companiilor, reclame, chestionare în rândul clienților, agenților de vânzări şi furnizorilor. Accesul la informațiile furnizate de societăți de profil necesită anumite proceduri de protocol.

3. **Analiza**. Informațiile obținute în faza anterioară urmează să fie comparate cu indicatorii de performanță internă a întreprinderii, în scopul determinării poziției actuale a acesteia. În mod normal, trebuie realizată şi o ajustare a informațiilor pentru a se obține comparații corecte şi relevante. Odată stabilite domeniile care necesită îmbunătățiri, devin necesare analize ulterioare privind cauzele care au generat rezultate scăzute, precum şi îmbunătățirile de rigoare.

4. **Execuția**. Echipa de benchmarking trebuie să obțină aprobarea din partea managerilor întreprinderii pentru acțiunile propuse în vederea îmbunătățirii activității. Odată aprobate, aceste acțiuni sunt puse în practică

[1] Vezi Mitchell F., Salafatinos C., *Modern Management Accounting Developments*, Pearson Professional Limited, Great Britain, 1997, p. 57-59.

şi apoi evaluate rezultatele. În cele mai multe cazuri, obiectivele trebuie reformulate în vederea adaptării condiţiilor schimbării.

5. **Finalizarea**. Feedback-ul acestor acţiuni trebuie focalizat pe informarea managerilor cu privire la succesul acţiunilor şi cum acestea au contribuit la creşterea efectivă a întreprinderii. Indicatorii de performanţă trebuie urmăriţi în permanenţă, pentru a se realiza ajustări permanente funcţie de evoluţia tehnologiei, succesele viitoare şi evenimentele externe.

Prin capacitatea sa de a iniţia şi direcţiona schimbarea, tratamentul de referinţă (benchmarking-ul) aduce o importantă contribuţie la îmbunătăţirea continuă a activităţii şi la un management de performanţă. Iar acest lucru este realizat în principal prin capacitatea sa de a identifica obiective de performanţă şi de a urmări utilizarea celor mai bune practici din întreprinderi. În concluzie, el are drept scop sprijinirea întreprinderii în identificarea punctelor slabe, corectarea acestora şi focalizarea managementului acolo unde acest imperativ este indicat.

5. Rezultatul unei operaţiuni de benchmarking

Pentru reuşita unei asemenea operaţiuni, sunt necesare:

- analiza şi cunoaşterea precisă a proceselor proprii din cadrul organizaţiei;

- selecţia corectă şi competentă a partenerilor/colaboratorilor, respectarea unui cod al conduitei în afaceri, pentru a preveni o reducere de valoare;

- compararea proceselor, practicilor şi rezultatelor, atât în cadrul propriei organizaţii, cât şi în întreprinderile de nivel mondial, în ţara de rezidenţă şi în străinătate;

- conducerea acţiunii astfel încât să fie depăşită limita de „cel mai bun".

Rolul controlorului de gestiune se referă la identificarea proceselor care vor fi supuse operaţiunii de **benchmarking**. El trebuie să formeze echipa de analiză, a cărei misiune esenţială este de a colecta, clasifica şi exploata informaţiile. În plus, îşi aduce contribuţia la analiza tendinţelor, la fixarea obiectivelor pe termen scurt, adevărata sa valoare fiind reprezentată

de comunicarea rezultatelor şi capacitatea de a le face acceptate în cadrul întreprinderii.

Înainte de toate, controlorul trebuie să facă o trecere în revistă şi să aducă planurile de acţiune la cunoştinţa conducerii organizaţiei, punerea lor în aplicare şi rezultatele vizate a fi obţinute.

6. Misiunea controlorului de gestiune

În privinţa rolului de a dialoga, controlorul de gestiune trebuie să clarifice în permanenţă misiunile şi obiectivele organizaţiei. Pentru acesta, se recomandă să aibă mereu prezenţă de spirit:

- trebuie să răspundă prompt la următoarele întrebări: de ce? cum? când?

- trebuie să cerceteze în permanenţă cele trei axe ale performanţei întreprinderii: volumul producţiei, costurile şi calitatea;

Un mijloc simplu în favoarea clarităţii constă în formularea obiectivului astfel: „pentru clientul meu... la data...". Prin client, înţelegem atât pe cei interni (colaboratori), cât şi pe cei externi.

7. Tratamentul de referinţă şi funcţia contabilă

Conceptul analizat constituie un instrument care nu priveşte numai ameliorarea productivităţii întreprinderii, ci şi dezvoltarea acesteia. El implică un control al direcţiei generale în scopul de a evita lansarea unor acţiuni incoerente de către diversele funcţiuni ale întreprinderii.

Informaţiile contabile sunt relativ omogene în timp, fiind supuse unui corp de norme relativ comune chiar la nivel internaţional. Deşi foarte dificilă, este posibilă determinarea unor procese contabile comparabile în diverse întreprinderi, ceea ce permite un schimb de competenţe şi, în acest fel, câştiguri reciproce.

Demersul de benchmarking cuprinde mai multe etape:[1]

a. Alegerea şi înțelegerea demersului;

b. Selecția domeniilor contabile candidate la benchmark;

c. Autoevaluarea domeniilor sau proceselor;

d. Lansarea demersului de benchmark;

e. Căutarea informațiilor – în acestă privință este importantă conduita procesului, care priveşte constituirea grupurilor de cercetare şi căutarea celor mai bune practici.

Fiecare întreprindere prezintă apoi propria sa abordare a demersului selecționat şi un inventar al bunelor practici. Grupul procedează apoi la o ierarhizare a acestora în scopul de a le reține pe cele mai bune.

Benchmarking-ul (tratamentul de referință) se integrează procesului de cercetare a calității. El constituie o clarificare, o alertă, o sursă de progres pe care întreprinderile în dificultate le vor utiliza, ținând seama de rapiditatea schimbării. Funcția contabilă va putea astfel să beneficieze de avantajele acestei abordări.

---

[1] Vezi Errard J., *Benchmarking et function comptable,* Revue Française de Comptabilité, nr. 315, Octobre 1999, p. 44-48.

Bibliografie

1. Bouin X., Simon F.-X., **Les nouveaux visages du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2001.
2. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, 2e édition, Economica, Paris, 2003.
3. Camp R.C., **Le benchmarking**, Editions d'Organisation, Paris, 1992.
4. Chang R.Y., Kelly P.K., **Progresser avec le benchmarking**, Les Presses du Management, Paris, 1995.
5. Collin P. ş.a., **Dictionary of Accounting**, Second Edition, Peter Collin Publishing 2001, Great Britain.
6. Collin P.H., Jolife A., **Dicţionar de contabilitate englez-român**, Traducere Irina Nistor, Editura Universal, Dalloz – 2000, Bucureşti.
7. Duff R., **Encyclopédie de la gestion et du management**, EGM, Editions Dalloz, Paris, 1999.
8. Errard J., **Benchmarking et function comptable**, Revue Française de Comptabilité, nr. 315, Octobre 1999
9. Lendrevie J. Lindon D., **Mercator: théorie et practique du marketing**, 5ème édition, Editions Dalloz, Paris, 1997.
10. Mitchell F., Salafatinos C., **Modern Management Accounting Developments**, Pearson Professional Limited, Great Britain, 1997.

VIII. Contabilitatea de gestiune şi poziţionarea strategică a întreprinderii

Recentele diagnostice privind o criză în domeniul contabilităţii de gestiune au condus la dezvoltarea şi răspândirea unor metode şi tehnici prin care s-a încerca revigorarea acestei discipline. Unele dintre aceste metode promiteau să determine consecinţe importante nu numai asupra contabilităţii de gestiune, ci şi asupra contabilităţii în general. Se pot identifica astfel de preocupări importante în contabilitatea de gestiune care scot în evidenţă întregul potenţial al contabilităţii pentru poziţionarea strategică.[1]

Criza contabilităţii de gestiune şi problematica adiacentă viitoare au fost avute în vedere de mai mulţi specialişti. Astfel, Robert Kaplan, profesor de contabilitate la Universitatea Harvard a scos în evidenţă dificultăţile disciplinei la mijlocul anilor 1920. Universitarii şi practicienii din domeniul contabilităţii au dat răspunsuri notabile acestui impas. Deşi Kaplan critica dificultăţile contabilităţii de gestiune, care nu ţineau pasul cu dezvoltarea ştiinţei şi tehnicii, el milita pentru dezvoltarea şi promovarea unei apropieri de conducerea prin costuri.

Principalul scop al problematicii abordate este structurarea tehnicilor de realizare a contabilităţii pentru poziţionarea strategică a întreprinderii şi luarea în considerare a criticilor aduse de Kaplan contabilităţii de gestiune contemporane.[2]

---

[1] Vezi Roslander R., *Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting*, British Journal, Vol. 6, pp. 45-47 (1995).

[2] Vezi Glynn J.J., Murphy M.P., Perrin J., Abraham A., *Accounting for Managers*, Third Edition, Thomson Learning, 2003, care tratează probleme privind contabilitatea afacerilor strategice, p. 560-575.

1. Kaplan şi contabilitatea de gestiune

Pe la mijlocul anilor 1980, Kaplan a adus o critică incisivă contabilității de gestiune americane. El susținea că în ciuda procesului rapid în dezvoltarea unor noi tehnici de producție după mijlocul anilor 1970 contabilitatea de gestiune nu a dezvoltat sensurile apropiate ale măsurării raportării. Informația sporeşte productivitatea şi calitatea, îmbunătățeşte produsele, în general ajută conducerea. Toate aceste surse de avantaj competitiv văzute de Kaplan sunt aplicate în industria japoneză, dar nu în aceeaşi măsură şi de concurentele occidentale.

Al doilea element al criticii lui Kaplan reflectă opinia potrivit căreia în ultimii 60 de ani contabilitatea de gestiune a devenit din ce în ce mai subordonată contabilității financiare. Contabilitatea costurilor, principala preocupare de alocare exactă a cheltuielilor de regie ale produselor, a implicat cunoaşterea nevoilor de stocuri din situațiile financiare, înlocuind costul obiectivelor conducerii, respectiv al formelor incipiente de contabilitate managerială. Acolo, unde există modalități de informare în domeniul managementului, informația acceptată inițial este disponibilă prea târziu ca să mai fie utilă pentru operația de control.

Principalii perdanți ai acestor situații din punct de vedere financiar sunt oamenii de afaceri americani, care sunt destul de puțin adaptați pentru a concura cu succes pe piața mondială.

Al treilea set de observații ale lui Kaplan se referă la rolul jucat de contabilitatea academică. El este contrariat de cercetarea din contabilitatea de gestiune separată de practică. Contabilitatea academică este tentată să piardă din vedere ceea ce se petrece în lumea afacerilor. Se construiesc modele mai simple, mai analitice. Pentru Kaplan, un factor major care a contribuit la criza actuală a contabilității de gestiune este aceea că practicile cele mai bune au rămas neutilizate de către universitari.

Singura soluție ar fi un program general, constituind o legătură între teorie şi practică.

Un ultim aspect al problemelor abordate de Kaplan priveşte istoria contabilității de gestiune. El respinge ideea potrivit căreia contabilitatea de gestiune ar avea origini recente, menționându-i începuturile pe la mijlocul

secolului XIX. Elementele cele mai importante din domeniul contabilității de gestiune sunt cunoscute încă din 1925. Acestea au fost rezultatul câtorva generații, pentru dezvoltarea şi răspândirea sistemelor de costuri pentru conducere destinate să asigure securitatea controlului managerial şi evaluarea performanțelor. Perioada care a urmat a fost lipsită de progrese.

Apariția noilor tehnologii şi dominanța raporturilor financiare au întărit credința lui Kaplan pentru revoluționarea economiei manageriale. Acesta trebuie să acționeze pentru recâştigarea locului important al contabilității de gestiune la începutul secolului.

Este clară intenția lui Kaplan pentru o dezbatere a unor teorii elaborate de Bromwich şi Bhimani în 1989 într-un raport adresat Comisiei British Chartered Institute of Management Accountants. Autorii lui au cerut să se identifice criticile aduse economiei manageriale privind descoperirile mai importante în domeniu. Kaplan şi alți cercetători sunt atraşi de experiența japoneză. Ei au oferit o sinteză a practicilor economiei manageriale în firmele japoneze precum şi perspectivele acestora în Statele Unite ale Americii.

Se apreciază astfel că nu toate ramurile industriale au trecut la noile tehnologii, existând totuşi o bună înțelegere a inovației. Evident, Kaplan este prea critic cu profesia sa. Bromwich şi Bhimani subliniază că există doar unele semne de întrebare privind o situație de criză în contabilitatea de gestiune. Specialiştii din Marea Britanie au manifestat interes pentru înțelegerea strategiilor şi problemelor de marketing. Ei critică metoda preferată a lui Kaplan bazată pe costurile activității (Skinner, Amstrong, 1990).

Remediile japoneze oferă idei pentru contabilitatea de gestiune. Este clar că tezele lui Kaplan prezintă multe elemente problematice.

2. Contabilitatea poziționării strategice

O serie de idei din cadrul contabilității de gestiune se referă la siguranța şi avantajul competitiv pe piața mondială.

Michael Porter (1980-1985), tratând despre strategia afacerilor,

Kaplan şi alți specialişti au subliniat nevoia ca industria țărilor occidentale să cunoască experiența japoneză. Printre factorii pe care japonezii i-au însuşit cu succes sunt calitatea, rentabilitatea, aspectul produsului, conducerea tehnologică, responsabilitatea pentru client şi reaprovizionarea. Clienții sunt cu adevărat mulțumiți, iar specialiştii japonezi continuă să concureze cu succes pe piața mondială din ce în ce mai competitivă. Programarea afacerilor strategice trebuie să genereze beneficii atât pentru producători cât şi pentru consumatori. În acest mediu contabilitatea de gestiune este chemată să furnizeze informația necesară pentru formularea, implementarea şi realizarea strategiilor avantajului competitiv. Acestea diferă de informația tradițională din contabilitatea de gestiune destinată să servească planificării şi controlului proceselor desfăşurate: calitatea, timpul, realizarea performanței în cel mai scurt timp, satisfacerea clientului, îmbunătățirea costului valorii adăugate. Elementele respective sunt esențiale avantajului competitiv. Ele dau naştere la noi performanțe, raportate la toate nivelele conducerii şi făcute cunoscute la cât mai mulți lucrători. Unele dintre aceste elemente au legătură cu contabilitatea tradițională, dar cele mai importante – nu.

Contabilitatea pentru poziționarea strategică este termenul care explică dezvoltările contabilității de gestiune, care asistă siguranța conducerii şi, în consecință, susține avantajul competitiv. Stabilind şi explorând acest avantaj în afaceri, se încearcă găsirea unei poziții pe piața relativ comparativă cu cea a competitorilor. În acest sens, avantajul competitiv este finalul poziționării strategice. Din acest motiv, termenul de contabilitate pentru poziționarea strategică este preferat aceluia de contabilitate a avantajului competitiv sau strategia contabilității de gestiune care se referă la dezvoltările menționate.

S-au dezvoltat trei direcții de abordare în acest domeniu: activitatea contabilității strategice, contabilitatea de gestiune şi contabilitatea pentru tehnologiile avansate.[1]

---

[1] Vezi Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves Al.L., *Management Accounting. A Strategic Approach,* Second Edition, South Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2000, în special capitolul XIII privind *Analiza profitabilității în segemntele de afaceri strategice,* p. 588-646.

3. Strategia contabilităţii de gestiune

În Marea Britanie, strategia contabilității de gestiune (SMA) este asociată lui Bromwich şi Bhimani. Ei au militat pentru dezvoltarea continuă a contabilității de gestiune, punând accentul pe o strategie clară, cu o orientare calitativă puternică, asociată funcției de marketing. SMA este concepută ca având o deschidere mai largă decât activitatea managerială convențională. Specialiştii menționați consideră dezvoltarea contabilității de gestiune mai progresivă decât a metodei ABC. Această poziționare avantajează numai o singură dimensiune a contabilității de gestiune, neglijându-se concentrarea pe scară largă ale organizației pe termen lung (Anthony). Este evident că strategia nu poate fi actualizată fără supravegherea mediului entității. Se ajunge la o limitare a acestei concentrări în favoarea unui acces alternativ la o contabilitate de gestiune semnificativă.

În observațiile lui Kaplan asupra contabilității de gestiune actuale SMA este considerată o strategie, un loc de depozitare şi analiză a informațiilor contabilității de gestiune, care se referă la o afacere şi o concurență din jurul acesteia, ceea ce este folositor în dezvoltarea şi monitorizarea strategiei afacerii. Este vorba de informații privind prețurile, cheltuielile, volumul vânzărilor pe piață, cash-flow, disponibilitatea rezultatelor atât pentru afacere în cauză cât şi pentru concurență. În acest fel, conducerile avizate vor aprecia poziția competitivă a activității lor. Pe baza aceloraşi date, se determină strategiile pentru îmbunătățirea competitivității. SMA implică construirea unui grafic al creşterii volumului producției, cheltuielilor şi profitului pentru situațiile financiare ale firmelor concurente. Astfel, contabilitatea de gestiune are în vedere o perspectivă extinsă în exterior. Calcularea unor astfel de informații trebuie să continue pentru menținerea avantajului competitiv.

O a doua contribuție importantă la SMA o aflăm în lucrarea lui Porter (1985), care subliniază strânsa legătură cu practica marketingului. El consideră că există trei fundamente pentru realizarea unui avantaj competitiv constant. Primul are în vedere organizarea afacerii în aşa fel încât să se obțină prețurile cele mai reduse ale producătorilor în cadrul

unor ramuri producătoare. Al doilea implică realizarea unei calități unice a produsului sau serviciului încât să fie solicitat de cumpărători. Al treilea aspect îl constituie urmărirea primelor două obiective pe segmente reduse de piață. Aceste trei fundamente determină trei strategii privind coordonarea cheltuielilor, diferențierea produselor şi concentrarea producției.

Atunci când se preferă coordonarea cheltuielilor, Porter sugerează folosirea analizei strategice acestora. Aceasta se prezintă ca un proces în mai multe trepte. Primul pas în lanțul valoric pentru un anumit produs privește procesele ce duc la obținerea produsului şi asigură baza oricărui avantaj competitiv. Orice activitate sau proces implică cheltuieli de bunuri şi numai gestiunea eficace a acestora generează anumite avantaje. Orice activitate importantă este supusă unor operatori structurali pe care Porter îi numește indici de cost. Unii dintre aceştia sunt folosiți în controlul managerial. Pentru a înțelege competitivitatea comparativă, ei se implică în identificarea lanțurilor valorice precum şi în operarea indicilor de cost ai concurenței. Este necesară găsirea reducerilor de preț prin intermediul indicilor de cost funcționali sau prin restructurarea lanțului valoric. În fine, pentru realizarea unui avantaj competitiv este esențial ca reducerile de preț să fie efectuate permanent atât de firmă, cât şi de concurență. Al treilea demers privind SMA susține adoptarea unor tehnici de analiză strategică a costurilor care cuprinde trei trepte: identificarea lanțului valoric, diagnosticarea indicilor săi de cost şi dezvoltarea unui avantaj competitiv susținut.

Cu toate acestea, se pune accentul pe managementul strategic al costurilor (SCM), respectiv pe analiza lanțului valoric. Acesta este definit ca fiind un proces de producție conceput de la materia primă până la produsul finit trimis la consumatori.

O perspectivă a lanțului valoric aplicată strategiei costurilor (SCM) cere ca firmele să-şi recunoască locul în întregul lanț de produse şi să se străduiască să-şi dezvolte sistemul informațional contabil, ceea ce va permite un management al costurilor mai bun.[1] Aceasta reprezintă o

---

[1] Vezi Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves Al.L., op.cit. p. 372-420, *Managementul strategic al prețului costurilor şi calității.*

perspectivă diferită, orientarea nefiind numai asupra concepției, cât şi asupra litigiilor pe care le are orice firmă cu furnizorii. În acest context, lanțul valoric apare ca un acces la dezvoltarea informației contabile în scopul de poziționare strategică a firmei.

Bromwich şi Bhimani (1989) au încercat să dezvolte SMA şi să aprecieze avantajele aduse de produse consumatorilor şi în ce mod ele contribuie la constituirea şi menținerea avantajului competitiv.[1] Avantajele consumatorilor privesc îmbunătățirea calității produselor, menținerea unor prețuri mai reduse şi creşterea flexibilității produselor. Dacă se atribuie costul produselor, locul unde se realizează avantajul competitiv este piața.

Succesul comercial este asigurat atunci când există pe piață un produs solicitat. În această viziune, singurele produse care vor supraviețui pe piață sunt numai cele eficiente. Acestea sunt produse de o maximă diversitate de caracteristici pentru suma pe care consumatorul doreşte să o cheltuiască. Furnizarea unui astfel de produs cu o configurație aparte a caracteristicilor solicită ca firmă să îl producă la un nivel de cost competitiv în concordanță cu ideea realizării unui proces de creare a valorii adăugate în fabricarea oricărui produs. Scopul SCA (strategia contabilității costurilor) este stabilirea costurilor de pornire ale acestor caracteristici ale produselor către consumatori, constituind condițiile necesare existenței acestei operațiuni. Astfel activitățile care nu adaugă valoare ar trebui diminuate.

O ultimă contribuție adusă de SMA o constituie costul obiectiv. Aceasta este o metodă utilizată în Japonia. Costul obiectiv se constituie ca un produs în trei faze. Prima fază se ocupă de succesul probabil al noilor produse. Acest nivel se ocupă atât de prețurile de piață cât şi de volumul vânzărilor şi schimburilor de pe piață. În acest sens, costul obiectiv este gândit în primul rând ca o cale de acces spre management determinată de piață şi apoi ca un simplu acces la marketing (Hiromoto, 1991). A doua fază implică stabilirea nivelului obiectivului, permeabilitatea, costul, în primul rând, şi obstrucționarea prețului unui produs solicitat cu profit marginal. În fine, sunt estimări ale costurilor probabile, pentru design, dezvoltare şi

---

[1] Vezi Porter M., *L'avantage concurrentiel, comment devancer se concurents et maintenir son avance*, Dunod, Paris, 1997, Prima parte*Principiile avantajului concrențial*, Partea a doua, *Alegerea câmpului concurențial în interiorul sectorului*, Partea a treia, *Strategia întreprinderii şi avantajul concurențial*, Partea a patra, *Consecințe pentru strategiile ofensive şi defensive.*

producție, etc. şi produse finite. Aceste estimări sunt comparate cu costurile produselor în care se includ cheltuielile de producție. Obiectivul este atingerea costurilor țintă care sunt în mod normal ceea ce se realizează în mod obişnuit (Hiromoto, 1988). În acest fel, echipa managerială de specialişti urmăreşte avantajul competitiv printr-o evaluare critică a lanțului valoric al produsului. O problemă importantă este ciclul de viață al produsului.

Este evident că SMA reprezintă o alternativă provocatoare față de contabilitatea bazată pe activități. Aceasta este considerată o contabilitate în reconstrucție.

Nu este permisă utilizarea unor prețuri exagerat de ridicate. Este posibilă stabilirea configurației lanțului valoric al concurenței şi determinarea apoi a cheltuielilor oscilante împreună u indicii de cost semnificativi care structurează mediul concurențial. În acest context, firmele se situează în ordine crescătoare şi produc bunuri care apar pe piață pentru un timp scurt. Cea mai mare parte a contabililor britanici nu sunt adaptați pentru astfel de operații.

Costurile țintă (obiectiv) sunt o formă a contabilității de gestiune în condițiile în care contabilii desfăşoară o activitate la fel de importantă ca şi celelalte categorii de specialişti din cadrul firmei.

4. Contabilitatea tehnologiei avansate

Specialiştii în domeniul contabilității în contextul unei tehnologii avansate s-au concentrat asupra nevoii de a contabiliza o gamă largă de schimbări tehnologice care aduc contribuții importante în realizarea şi susținerea unui avantaj concurențial. Se pune accentul pe managementul operațional sau productiv mai mult decât pe contabilitatea activităților.

Din acest punct de vedere contabilitatea în condițiile unei tehnologii avansate se apropie mai mult de costurile țintă (obiectiv). Obiectivul metodelor şi tehnicilor contabile menționate este măsurarea modalităților de evaluare a îmbunătățirilor, de unde şi asocierea cu obiective în perfecționarea permanentă. La fel ca şi în cazul contabilității bazate pe

activități se caută obținerea de informații contabile din interiorul întreprinderii pe care conducerea le foloseşte în procesul strategiei de luare a deciziilor. Urmărirea cu succes a unei îmbunătățiri continue în operații aduce un avantaj competitiv ca şi costurile activităților manageriale eficiente. Contabilitatea în condițiile tehnologiilor avansate atrage atenția prin două aspecte: calitatea şi timpul. Ambele sunt cuprinse în proiectul de prefecționare continuă privind îmbunătățirea calității produsului în procesul operațional. Ambele aspecte au condus la o dezvoltare susținută a contabilității.[1]

Strategia pentru care a optat industria japoneză a ajutat-o după cel de-al doilea război mondial în folosirea calității drept bază de realizare şi susținere a avantajului competitiv.

S-au adoptat principii deja cunoscute în America. În perioada anilor 1970, japonezii i-au obligat pe americani să-şi regândească strategiile de producție. Criticile lui Kaplan în domeniul contabilității au fost luate în considerare doar parțial. Se dezvoltă conceptul calității manageriale totale (TQM).

O contribuție la contabilitatea calitativă trece prin contabilitatea bazată pe activități şi o întâlnim la Johnson (1988), deşi el a renunțat la această concepție în favoarea unui acces mai radical la contabilitatea de gestiune bazată pe împuternicire, cheia ultimă spre perfecționarea continuă.

Se elaborează o introducere mai mult intuitivă în contabilitate care are în vedere îmbunătățirea calității produselor ca element al dezvoltării industriale mondiale. El susține că obiectivul acestei dezvoltări este realizarea de operații manageriale cu un număr de defecte zero, ceea ce s-ar exprima printr-o creştere a competitivității pe piață.

Cea mai potrivită strategie o constituie implicarea forței de muncă şi a unui angajament pentru obținerea unor produse de un nivel mai înalt din punct de vedere calitativ decât intensificarea procesului de supraveghere. În astfel de medii, mijloacele de realizare sunt în strânsă legătură cu strategia de producție, în primă fază nefinanciară şi dinamică ce asigură o

---

[1] Vezi Hilton R.W., *Managerial Accounting,* Third edition, op.cit., *Managementul costruilor strategice şi scara de valori,* p. 19-21.

întoarcere a unor mijloace de învățare ce pot atrage forța de muncă de care depinde succesul unor astfel de inițiative. Există o serie de mijloace de realizare şi indicatori care oglindesc unele previziuni. Se subliniază în acest mod perfecționarea şi creşterea ponderii produselor cea au trecut testele de calitate pentru prima dată şi răspund livrărilor în timp real, iar în rapoartele clienților arată importanța contabilității acestora. Cu toate acestea, accentul pe factorii nefinanciari sau pe cifrele contabile nu trebuie exagerate.

Just in Time constituie un element complementar al strategiei manageriale a producției. Deşi ca filozofie generală prezintă mai multe obiective, este cunoscută ca o metodă pentru duratele de depozitare şi a muncii depuse ceea ce conduce la reducerea cheltuielilor şi la menținerea unor stocuri de siguranță. Acesta este totuşi o activitate nefolositoare ale cărei cheltuieli trebuie suportate de organizație. JIT este orientat spre diminuarea acestor cheltuieli ceea ce determină un potențial competitiv mai ridicat. Aceasta implică elemente de cheltuieli ce privesc randamentul organizației şi acționează prin reducere asupra cheltuielilor de vânzare şi depozitare şi sporirea cheltuielilor convenționale de produs. Sistemul de contabilitate în cest context este simplificat şi ieftin în concordanță cu ideea generală a JIT. Ambele sunt bazate pe principiul că vânzările atrag materiale prin procesul de producție mai mult decât le împing direct în acest proces, rezultatul fiind inventarierea produselor finite care trebuie justificate şi înregistrate în depozite pe cheltuiala întreprinderilor.

Spre deosebire de contabilitatea calității, cheltuielile cu efect de diminuare (back flush) operează în interiorul unei structuri mai convenționale de cifre contabile care scot în evidență simplitatea esențială a conceptului JIT.

O a treia cale de acces spre strategia contabilității în condițiile tehnologiilor noi de producție a fost denumită contabilizare finală. Aceasta a fost dezvoltată în mediile JIT şi presupune o tehnologie de producție corespunzătoare. Este vorba de reducerea timpului de realizare a rezultatului respectiv satisfacerea solicitării clientului, a organzației care poate obține o serie de avantaje în fața concurenței. Pentru a reduce acest timp de obținere a rezultatului, trebuie acordată atenție obiectivelor

organizării, nivelurilor în care trebuie refăcută activitatea, absențele rezultate. De asemenea, în cazul în care producția persistă să sugereze întocmirea unui document contabil de calcul al rentabilității unui produs şi cheltuiala pe care o necesită, ambele fiind contabilizate prin disponibilitate la sursa cheie.

Costul țintă (obiectiv)îşi are originea în teoria contrariilor. El a fost criticat datorită accentului pus pe termenul scurt atât de Kaplan (1990) cât şi de Shank (1990).

Cu toate acestea, susținătorii costului obiectiv atrag atenția asupra semnificației sale foarte largi, precum şi asupra beneficiilor aduse prin adoptarea unei astfel de perspective.[1] Amintim necesitatea controlării cheltuielilor de producție, relațiilor cheltuieli-profit în cazul adoptării unor programe detaliate de producție şi extinderea procesului de comunicare la toate nivelele a forței de muncă în scopul desfăşurării unei munci mai eficace în echipă. Toate acestea au o importanță covârşitoare în obținerea unui succes pe termen lung în orice afacere.

Investițiile importante în mediile tehnologice avansate au determinat conducerea contabilă să caute posibilități de perfecționare a unor tehnici noi de evaluare. Prima este tehnica ruperii de ritm, dezvoltată de Hewlett Packard pentru a-şi menține locul de lider în industria microelectronicii. Prin aceasta, se măsoară timpul scurs de la inaugurarea proiectului până în momentul în care valoarea prezentă cumulată a cash-flow-urilor este egală cu valoarea actuală a întregului cash-flow. În general, se pare că scurtele ruperi de ritm sunt cheia obținerii avantajului în concurență. Prin accelerarea procesului de producție şi respectiv prin scurtarea timpului în care produsul se găseşte pe piață este posibil să se revină al vânzări mai mari şi astfel să se reeducă durata ruperii de ritm.

O a doua tehnică de actualitate în perspectiva evaluării investițiilor, evaluarea strategică a acestora, se îndepărtează radical în domeniu şi susțin că este necesar să se evalueze investițiile potențiale la un nivel mult mai ridicat al cheltuielilor şi beneficiilor. În cazul contabilității în condițiile producției de tehnologii înalte există elemente profitabile care nu pot fi

---

[1] Vezi Choi F.D.S., Frost C.A., Meek G.K., *International Accounting*, Fourth edition, Prentice Hall, Pearson Education International, 2002, p. 388, *Costurile strategice*.

cuantificate în termeni contabili financiari, dar care sunt foarte importante în determinarea valorii strategice a terminologiilor respective. Din acest punct de vedere ele trebuie integrate evaluării fiind evidențiate de manageri. Aceştia se perfecţionează astfel. În acest mod, evaluarea strategică pentru investiții ca şi contabilitatea pentru calitate pune în discuție problema indicatorilor contabili şi confirmă ideea potrivit căreia contabilitatea managerială (de gestiune) semnificativă şi-a modificat obiectivele în ultimele şase decenii.

5. Realizarea întregului potenţial al contabilităţii în vederea poziţionării strategice

Perfecționarea concentrată în cadrul managementului constituie una din aspirațiile lui Kaplan spre reînnoirea contabilității de gestiune.[1]

Cercetătorii au descoperit tehnici noi pe care le-au comunicat conducerii. Perfecționarea constituie de fapt o conştientizare a activității în domeniul contabilității de gestiune. Toate performanțele propuse de specialişti ar putea pune în dificultate contabilii sau managerii care urmăresc avantajul față de concurență. Apare tendința de a se apela la consultanți, care au un „produs" de vândut, produs ce reflectă înțelegerea lor asupra avantajelor şi dificultăților pe care le prezintă metodele oferite.

Şefii contabilii trebuie să se gândească bine la ceea ce fac, mai ales în ceea ce priveşte poziționarea strategică şi nu numai în privința contabilizării activităților.

Multe dintre aceste tehnici de acces la contabilitatea strategică a poziționării firmei se sprijină pe lucrări, conferințe, dezbateri şi teorii în special de natură managerială. Acest lucru reflectă tot mai clar deschiderea spre contabilitatea de gestiune care în ultimele decenii suferă o gamă de modificări comportamentale, organizaționale şi sociale. Perfecționarea semnificativă continuă a contabilității poziționării strategice a firmei are în vedere şi un proces de exploatare a limitelor sale reale şi a mijloacelor de

---

[1] Vezi Atkinson A.A., Bauker R.D., Kaplan R.S., Young S.M., *Mangement Accounting*, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ, USA, 1997, p. 1-41, *Contabilitatea de gestiune: informație pentru valorile create*. Lucrarea se înscrie în Colecția *The Robert S. Kaplan Series in Management Accounting*.

creare a unui program extins de cercetare pentru universitarii din domeniu.

Un rezultat concret îl constituie astfel revitalizarea cercetării în domeniul contabilității de gestiune conturată de Kaplan. Accentul trebuie pus pe elementele calitative şi nu pe cele cantitative.

Bibliografie

1. Atkinson A.A., Bauker R.D., Kaplan R.S., Young S.M., **Mangement Accounting**, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ, USA, 1997
2. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, 2ème édition, Edition Economica, Paris, 2003
3. Choi F.D.S., Frost C.A., Meek G.K., **International Accounting**, Fourth edition, Prentice Hall, Pearson Education International, 2002.
4. Glynn J.J., Murphy M.P., Perrin J., Abraham A., **Accounting for Managers**, Third Edition, Thomson Learning, 2003
5. Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves Al.L., **Management Accounting. A Strategic Approach**, Second Edition, South Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2000.
6. Porter M., **L'avantage concurrentiel, comment devancer se concurents et maintenir son avance**, Dunod, Paris, 1997.
7. Roslander R., **Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting**, British Journal, Vol. 6, 1995.

IX. Auditul strategic

Conceptul de audit strategic exprimă în principiu evaluarea performanţelor şi examinarea oportunităţii deciziilor de gestiune.[1] Acesta are drept obiect evaluarea într-o manieră foarte sigură a şanselor de succes ale unei întreprinderi, raportate la un anumit termen. Spre deosebire de „diagnosticul de întreprindere", auditul strategic recurge la concepte şi metode de analiză[2].

Cercetările în strategia întreprinderii au apărut la universitatea Harvard, în S.U.A., în anii '70. Un deceniu mai târziu, prin contribuţiile lui Michael Porter se elaborează o doctrină recunoscută în domeniu.

1. Auditul strategic şi rolul său în reflectarea situaţiei reale a întreprinderii

Recurgerea la conceptele şi instrumentele analizei strategice permite elucidarea şi caracterizarea în termeni foarte precişi a strategiei promovate la un moment dat de întreprindere.

Acest gen de audit permite punerea în evidenţă a strategiei întreprinderii la un moment dat, cu referire specială la:

- domeniile de activitate în care întreprinderea este angajată;
- localizarea spaţială a fiecăruia din aceste domenii. În general,

---

[1] Vezi Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Analiza contabil-financiară. Teorii, concepte, metode şi tehnici de valorificare a informaţiei contabil-financiare în procesul decizional, Auditul startegic*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001, p. 261-274.

[2] Vezi Sicard Cl., *L'Audit de stratégie, Guide de diagnostic de la stratêgie d'une entreprise*, Dunod, Paris, 1997, pp. 1-3 şi 109-140.

întreprinderile se dezvoltă în mai multe domenii de activitate, fiind necesară perfecta lor identificare;

• dimensiunea geografică reală a fiecărui domeniu. Întreprinderile evită să determine adevărata dimensiune a „câmpurilor de bătălie" pe care sunt angajate.

În mod formal, se atribuie acestor câmpuri o dimensiune aproximativă, ceea ce generează frecvent erori în delimitările respective. Adesea, întreprinderilor le lipseşte pertinenţa sau viziunea în această materie. Dimensiunile se modifică în acelaşi timp sub influenţa concurenţei, a evoluţiilor tehnologice şi a factorilor geopolitici;

• strategia urmată de întreprindere pe fiecare gen de activitate desfăşurată.

Printr-o analiză pertinentă se pot descoperi genurile de strategie, ceea ce permite conducătorului o diversificare a proceselor manageriale. Strategia trebuie determinată distinct pentru fiecare domeniu, datorită existenței unor particularități. Întreprinderea va promova o anumită strategie în domeniul activității sale de bază, dezvoltând alte tipuri de strategie, în funcție de particularitățile existente.

Firesc, întreprinderea tinde să dezvolte acelaşi tip de strategie, oferind clientelei acelaşi pachet de avantaje competitive. Menționăm cazul unui export de produse la prețuri mai mici decât pe piața națională.

În fiecare domeniu, aşteptările clientelei şi jocul concurențial nu sunt aceleaşi. Există puține şanse ca aceeaşi ofertă să reprezinte o bună soluție peste tot.

Înțelegerea condițiilor de piață pentru fiecare domeniu, luarea în considerare a fazei de viață a activităților şi determinarea situației exacte a concurenților sunt elemente care trebuie analizate pentru elaborarea unei strategii de succes.

Auditul strategic permite evaluarea şanselor de succes ale firmei. El devine posibil atunci când se procedează la o delimitare a activităților unei întreprinderi în domenii distincte.

Analiza strategică oferă instrumente şi concepte care permit radiografierea portofoliului de domenii din care se desprind aprecierile

adecvate. Pentru fiecare tip de strategie dezvoltată interesează pertinența avantajelor competitive obținute în fața concurenței. În funcție de calitatea portofoliului exploatat, de certitudinea avantajelor competitive, va fi realizată o apreciere asupra şanselor de viitor ale întreprinderii.

Auditul strategic priveşte calitatea managementului şi evaluarea mijloacelor de care dispune întreprinderea: umane, materiale, financiare şi informaționale. Evaluarea şanselor de succes ale strategiei ține seama de calitatea managementului, compatibilitatea dintre exigențe, opțiuni strategice şi mijloacele de care dispune întreprinderea.

2. Desfăşurarea auditului strategic

Premise generale:

Auditul strategic are ca obiect punerea în evidență a strategiei adoptate de o întreprindere, la un moment dat, inclusiv evaluarea pertinenței şi şanselor de succes.

O strategie conduce la succes, dacă reuneşte următoarele patru condiții esențiale:

- un portofoliu de domenii de activitate strategică (DAS) bine echilibrat, atât la maturitate cât şi în plină expansiune;
- poziții concurențiale solide dobândite în mai multe DAS simultan, bazate pe avantaje competitive ce pot fi menținute în timp sau pe capacitatea de a conduce o strategie de confruntare;
- o compatibilitate între strategia dezvoltată şi mijloacele de care dispune întreprinderea;
- capacitatea managementului întreprinderii de a aplica strategia aleasă, mai ales atunci când este vorba de strategii de confruntare.

Demersul general se va desfăşura în patru faze:

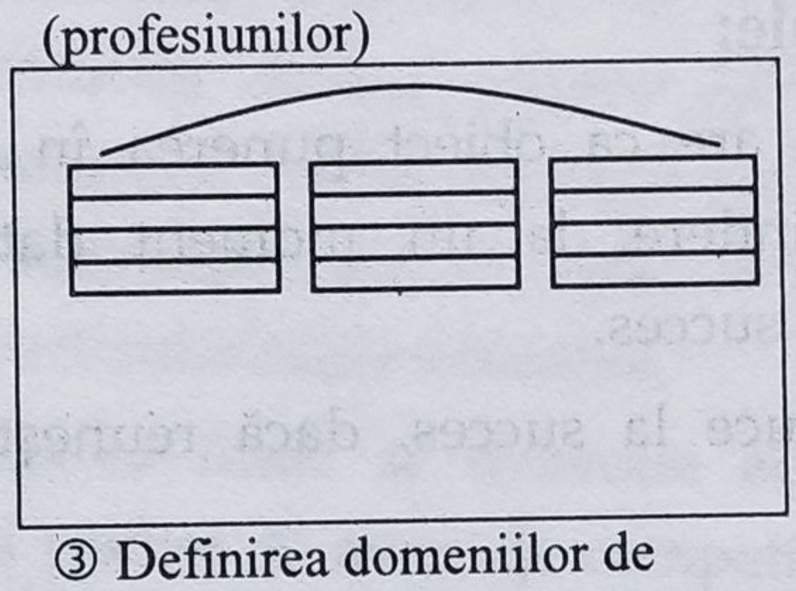
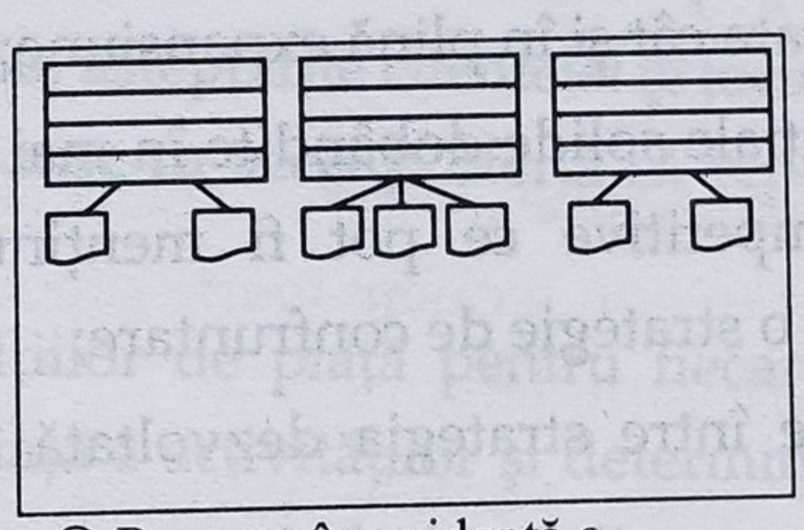
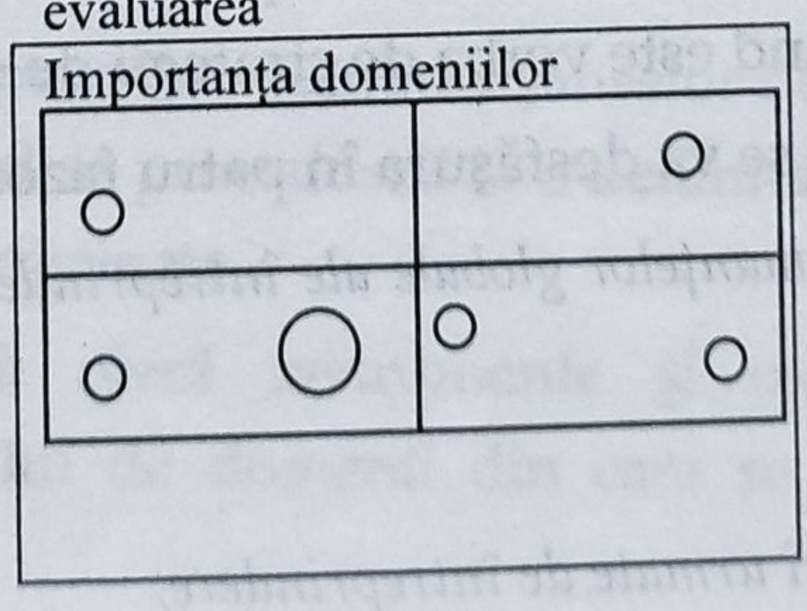
- examinarea performanțelor globale ale întreprinderii şi evaluarea calității managementului;

- analiza strategică;

- evaluarea strategiei urmate de întreprindere;

- *aprecierea perspectivelor întreprinderii studiate, ţinând seama de natura DAS exploatate şi de avantajele competitive dezvoltate în cadrul firmei.*

În fig. nr.1. se prezintă schema de elaborare a unui audit strategic.

Probleme	Schema generală a demersului	Puncte cheie ale analizei
	① Analiza performanţelor	
Cum a evoluat întreprinderea în ultimii ani? Este satisfăcătoare această evoluţie? Care este situaţia financiară? Care este calitatea managementului întreprinderii?	Performanţele întreprinderii Situaţia financiară Managementul	Măsurarea performanţelor reale (economice, financiare); Evaluarea mijloacelor disponibile care pot fi mobilizate; Aprecierea managementului întreprinderii.
	② Identificarea meseriilor (profesiunilor)	
Cum se pot regrupa în meserii competenţele şi priceperile generatoare de valoare adăugată? Există una sau mai multe meserii în cadrul întreprinderii?		Identificarea competenţelor, priceperilor originale şi regruparea în meserii; Evoluţia în timp a meseriilor şi determinarea trunchiului comun de diversificare.
	③ Definirea domeniilor de activitate strategică (DAS)	
Care sunt adevăratele domenii de activitate? Cum sunt definite? Ce dimensiune geografică se dă fiecărui DAS?		Natura exactă a DAS exploatate; Dimensionarea pertinentă a DAS ţinând seama de jocul actorilor şi a datelor geopolitice.
	④ Punerea în evidenţă a strategiei întreprinderii şi evaluarea	
În ce faze de viaţă se găsesc diferitele DAS exploatate de întreprindere? Care sunt avantajele competitive dezvoltate de întreprindere? Ce poziţie		Fazele de viaţă ale diferitelor DAS exploatate; Identificarea avantajelor competitive; Identificarea strategiei urmate de fiecare DAS exploatat (strategiile lui M. Porter + strategii de

concurenţială are întreprinderea în fiecare DAS? Avantajele competitive dezvoltate sunt de natură durabilă sau nedurabilă?	Poziţia concurenţială	confruntare a lui R. Cooper); Soliditatea avantajelor competitive actuale; Evaluarea strategiei urmate de întreprindere.

⑤ Evaluarea mediului întreprinderii (în fiecare DAS)

Care este evoluţia probabilă a tehnologiilor utilizate, inclusiv a principalelor meserii? Cum evoluează principalii concurenţi (există noi concurenţi pe piaţă)? Care sunt evoluţiile mediului în fiecare DAS? Care va fi mâine dimensiunea reală a DAS?	Evoluţia tehnologiei şi a meseriilor Evoluţia concurenţilor Modificarea mediului în fiecare DAS Evoluţia dimensiunii DAS exploatate de întreprindere	Perspective tehnologice; Informaţii asupra concurenţilor şi evoluţiei acestora; Viziunea evoluţiei diferitelor DAS; Evoluţia parametrilor de mediu cu influenţă reală asupra strategiei întreprinderii.

⑥ Perspective de evoluţie la termen, a întreprinderii

Se va ţine seama: de strategia aplicată; de evoluţia dimensiunii DAS; de evoluţia tehnologiei; de evoluţia mediului, care este viitorul acestei întreprinderi după cinci ani sau după 10 ani?	Aprecierea pertinenţei strategiei aplicate Aprecierea caracterului durabil (sau nu) al avantajelor competitive Capacitatea managementului Evoluţia DAS (pieţe, concurenţa, mediu) Compatibilitatea între mijloacele şi exigenţele strategiei alese	Echilibrul portofoliului şi valoarea avantajelor competitive alese; Capacitatea echipei conducătoare în materie de strategie şi management al resurselor umane; Evoluţia previzibilă a poziţiilor concurenţiale ale întreprinderii; Coerenţa mijloace / exigenţe ale opţiunilor strategice.

Fig. nr.1. Schema de elaborare a unui audit strategic

Analiza performanțelor globale ale întreprinderii [1]:

Strategia dezvoltată de întreprindere se exprimă, în mod global, prin performanțe economice şi financiare care trebuie analizate în această primă fază a auditului.

În acest scop, trebuie precizată evoluția întreprinderii în perioada anterioară. Analiza va fi făcută pe cel puțin cinci ani anteriori, în scopul atenuării fenomenelor conjuncturale şi punerii în evidență a dinamicii reale.

Această evaluare globală va lua în considerare, în esență, următoarele trei tipuri de elemente:

- evoluția performanțelor economice şi financiare ale întreprinderii;
- situația financiară, inclusiv capacitatea de îndatorare potențială a firmei;
- calitatea managementului.

Performanțele economice şi financiare:

Principalele elemente de reținut se referă la evoluția indicatorilor:

- cifra de afaceri;
- valoarea adăugată;
- productivitatea muncii;
- investițiile efectuate;
- rezultatele financiare.

Pe baza acestor elemente se poate aprecia atât rezultatul întreprinderii cât şi o perspectivă a performanțelor viitoare.

---

[1] Richard J., *Analyse financière et audit des performances de l'entreprise*, 2° édition, La Villeguérin Editions, Paris, 1993. În prefața acestei lucrări, profesorul Bernard Colasse subliniază existența a două concepții principale privind auditul performanțelor. Una se referă la calitatea performanțelor tehnice ale sistemelor de informare, de organizare şi conducere aplicate de întreprindere pentru a-şi atinge obiectivele, cealaltă se referă la aprecierea performanțelor realizate în gestiunea întreprinderii.

Calitatea managementului [1]:

Auditul strategic are în vedere calitatea managementului. Se formulează o apreciere asupra capacităţilor de evoluţie ale întreprinderii, maniera în care aceasta este condusă şi animată constituind unul din factorii de succes.

În acest context, se vor analiza următoarele aspecte:

- structura generală a întreprinderii;
- măiestria gestiunii;
- motivaţia angajărilor;
- atenţia acordată evoluţiei mediului2.

Analiza strategiei întreprinderii presupune abordarea următoarelor faţete:

- activităţile din întreprindere;
- domeniile de activitate strategice exploatate (DAS);
- poziţiile concurenţiale ale întreprinderii în fiecare DAS;
- avantajele competitive dezvoltate de întreprindere în domeniile pe care ea le exploatează.

Concluziile auditului: şansele de succes ale întreprinderii şi perspectivele de dezvoltare

Analiza efectuată în cadrul unui audit strategic se bazează pe o apreciere precisă a performanţelor obţinute. Ea furnizează elemente care permit evaluarea perspectivelor de dezvoltare.

Întreaga activitate de audit strategic trebuie diferenţiată în mod logic pe următoarele două direcţii:

- aprecierea obiectivă a performanţelor realizate de întreprindere în

---

[1] N.B., am putea vorbi aici de auditul de gestiune, aşa cum rezultă din lucrarea profesorului Jacques Richard. Acest gen de audit se limitează la aprecierea performanţelor întreprinderii în termeni de rentabilitate, profitabilitate, productivitate şi randament. Se adaugă aici şi al cincilea criteriu, eficacitatea, definită drept expresia în volum a rentabilităţii. În concepţia prezentată, constatăm o extindere a sferei auditului de gestiune prin îmbogăţirea noţiunii de performanţă într-o dezvoltare metodologică de la auditul financiar către auditul strategic, integrând auditul social.

[2] International Federation of Accountants – IFAC (Federaţia Internaţională a Contabililor), Camera Auditorilor din România, *Audit financiar 2000, Standarde, Codul privind conduita etică şi profesională*, Ed. Economică, Bucureşti, 2000, pp. 466-495.

toate sectoarele de activitate;

- formularea unor orientări privind dezvoltarea în perspectivă a firmei.

Sunt avute în vedere în acest context elementele de natură economică, socială, inclusiv cele de ordin ecologic[1].

Economia a devenit astăzi una din zonele de interes fundamental pentru existența umană. Prin ea se verifică şi legitimează marile adevăruri descoperite şi generalizate de teorie. Unica resursă inepuizabilă a secolului nostru o reprezintă, în opinia reputatului sociolog Alvin Toffler, decizia, calitatea şi competența actului managerial.

Auditul strategic exprimă, în ultimă instanță, un veritabil feed-back al proceselor decizionale. Percepere şi evaluare obiectivă a realității economice, acest demers complex descoperă conexiuni, motivații şi anticipă efecte. Sporeşte astfel, în mod esențial, oferta informațională pusă la dispoziția managerului. În asemenea împrejurări, activitatea economică poate fi orientată spre realizarea unor parametri fundamentali:

- eficiență;
- raționalitate;
- rigoare.

[1] Tabără N., Ilie M.I., *Contabilitatea şi protecția mediului. Puncte de convergență*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate nr. 7-8/2001.

Bibliografie

1. Arens A.A., Loebbecke J.K., Elder R.J., Beasley M.S., **Audit. O abordare integrată**, Ediţia a VIII-a, Traducere Rodica Levițchi, Editura Arc, Chişinău, 2003
2. International Federation of Accountants – IFAC (Federaţia Internaţională a Contabililor), Camera Auditorilor din România, **Audit financiar 2000, Standarde, Codul privind conduita etică şi profesională**, Ed. Economică, Bucureşti, 2000.
3. Richard J., **Analyse financière et audit des performances de l'entreprise**, 2e édition, La Villeguérin Editions, Paris, 1993.
4. Sicard Cl., **L'Audit de stratégie, Guide de diagnostic de la stratégie d'une entreprise**, Dunod, Paris, 1997.
5. Tabără N., Horomnea E., Toma C., **Conturile anuale în procesul decizional**, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001.
6. Tabără N., Horomnea E., Toma C., **Analiza contabil-financiară. Teorii, concepte, metode şi tehnici de valorificare a informaţiei contabil-financiare în procesul decizional**, Auditul startegic, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001.
7. Tabără N., Ilie M.I., **Contabilitatea şi protecţia mediului. Puncte de convergenţă**, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate nr. 7-8/2001

Partea a II-a

CONTROL DE GESTIUNE

Concepte, metode şi modele

I. Dimensiuni teoretice în controlul de gestiune

1. Preliminarii

A gestiona înseamnă a lua decizii pertinente privind utilizarea unor resurse limitate. La nivelul întreprinderii, gestiunea constă în a obține maximum de beneficiu din resursele financiare investite. Una din finalitățile contabilității este posibilitatea unei judecăți asupra gestiunii, pornind de la contul de rezultat şi bilanț, exercitând un control asupra utilizării acestor resurse.

Controlul înseamnă, în sens restrâns, o acțiune de supraveghere sau verificare, în direcția voită[1].

Gestiunea şi controlul sunt strâns legate între ele. De altfel, este imposibil să gestionezi fără să controlezi. Acest fapt este fundamental, deoarece permite înțelegerea naturii procesului de gestiune şi rolul procedurilor de control în acest proces. Într-adevăr, orice proces de gestiune are o finalitate: managerul urmăreşte un obiectiv şi vrea să realizeze un rezultat. Pentru a face aceasta, el trebuie să ia hotărâri pe baza informațiilor disponibile şi să implementeze deciziile luate. Într-o lume ideală, managerul, cel care gestionează resursele, va fi capabil să definească obiective realiste şi coerente, el va fi perfect rațional şi capabil să ia decizia optimă. Rezultatele obținute vor corespunde întrutotul obiectivelor.

---

[1] Vezi Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Op. cit., p.3 şi următoarele.

În realitate, informaţia este imperfectă, capacitatea de raţionament a gestionarului este limitată, activitatea întreprinderii se derulează în mod necesar în cadrul unui mediu în care alţi agenţi socio-economici urmăresc obiective şi desfăşoară acţiuni opuse, adeseori în concurenţă. Orice control măsoară rezultatele unei gestiuni şi le compară cu obiectivele fixate dinainte pentru a şti dacă există concordanţă sau divergenţă. Atunci când este necesar, controlul ajunge la o întoarcere în amonte pentru rectificarea deciziilor şi acţiunilor întreprinderilor.

Este necesară aprecierea periodică a distanţei dintre previziuni şi realizări în scopul de a lua noi decizii. Aceasta constituie efectul de reacţie care, după o logică cibernetică, permite controlul evoluţiei situaţiei. Mecanismul implementat prin corelarea gestiunii bugetare cu analiza abaterii de la costurile prestabilite, reprezintă esenţa procedurilor de control în foarte multe întreprinderi.

În cazul gestionării unei întreprinderi mici, acest mecanism de control prin reacţie funcţionează de o manieră intuitivă cu mai multă sau mai puţină eficacitate.

În cadrul unui organism complex, problemele de gestiune şi control se vor multiplica:

În primul rând controlul este înţeles şi analizat prin respectarea unei norme. El se conformează regulii, ceea ce înseamnă un control de regulariate[2].

În al doilea rând multitudinea membrilor organizaţiei antrenează un anumit număr de obiective şi existenţa unor situaţii conflictuale. Teoria microeconomică clasică reţine ipoteza conform căreia întreprinderea are obiectivul de maximizare a profitului. Situaţia reală este mai complexă într-o mare organizaţie, respectiv o mare întreprindere: acţionarii pot să nu fie de acord asupra orientărilor importante, salariaţii se pot organiza şi pot prezenta o contra putere, şi mai ales cadrele de conducere, cum au arătat-o analiştii economiei manageriale (John Kenneth Galbraith, în lucrarea "Noul stat industrial", scoate în evidenţă rolul "tehnostructurii"), pot avea alte obiective, cum ar fi creşterea.

---

[2] Vezi Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2 édition, Dunod, Paris, 1994, p.3.

În aceste condiţii, a gestiona înseamnă a realiza un consens în respectarea unui ansamblu de constrângeri printre care, evident, există necesitatea unei rentabilităţi minimale. Procedura bugetară joacă un rol determinant în această problemă. Înţelegerea funcţionării întreprinderii şi a controlului gestiunii sale presupune replasarea problemei în cadrul sociologiei organizaţiilor.

În al treilea rând, complexitatea operaţiunilor şi relaţiilor în cadrul întreprinderii face imposibil ca gestionarul să aibă o imagine "directă", "vie" a ceea ce se petrece în realitate.

Într-o mare întreprindere care include mai multe unităţi şi, la un alt nivel, într-un grup care controlează mai multe filiale, responsabilii nu pot fi prezenţi peste tot şi nu pot avea decât o imagine indirectă a situaţiei sistemului de informaţii. Numai prin documente contabile, tablouri de bord şi alte documente de raportare ei pot exercita un control. Pentru a putea dispune de informaţiile necesare, trebuie investit în conceperea şi introducerea unui sistem de informaţii. Procedurile contabile şi bugetare joacă de cele mai multe ori un rol central în cadrul acestui sistem. În această optică, controlul de gestiune apare din mai multe puncte de vedere ca unul dintre aspectele acestui sistem de informaţii.

2. Definiţia controlului de gestiune

Controlul de gestiune este constituit din ansamblul procedurilor care permit unei organizaţii fundamentarea obiectivelor de realizat, orientarea deciziilor, comportamentelor funcţie de aceste obiective şi asigurarea că resursele disponibile sunt utilizate într-o manieră eficace şi eficientă în raport cu obiectivele respective[3].

În aceeaşi perspectivă, profesorul Anthony de la Harvard, promotorul necontestat al disciplinei sublinia: „controlul de gestiune (management control) constituie procesul prin care managerii deţin asigurarea că resursele sunt obţinute şi utilizate în mod eficace şi eficient

---

[3] Vezi Gervais M., *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, 3 édition, Ed. Economica, Paris, 1988, p. 10-12. Vezi şi Burlaud A., Simon C.J., *Controlul de gestiune,* traducere Corina Lascu Cilianu, Editura CNI Coresi, Bucureşti, 1999, p. 15-31. *Definiţia controlului de gestiune şi ipotezele modelului.*

pentru realizarea obiectivelor organizației"[4].

Este posibilă abordarea controlului de gestiune într-o manieră relativ restrânsă prin studiul mijloacelor în esență contabile şi bugetare utilizate de controlor:

- contabilitatea analitică;
- stabilirea bugetelor;
- analiza abaterilor dintre realizări şi previziuni;
- analiza randamentelor şi a productivității;
- tablourile de bord de gestiune;
- documentele de raportare;
- prețul de cesiune internă între centrele de profit
- etc.

Controlul de gestiune poate fi abordat într-o manieră mult mai extinsă, aceea a controlului organizațional, abordând, dintr-o perspectivă sistemică: analiza strategiei actorilor, care duce la definirea obiectivelor; integrarea procedurilor de control în structura organizațională a întreprinderii; arhitectura sistemului de informații, care produce indicatori financiari sau fizici utilizați pentru alimentarea procedurii de control prin retroacțiune.

Controlul de gestiune este garantul unei logici economice coerentă cu strategia şi are în vedere corelarea proceselor de ansamblu. El se adresează managerilor care trebuie să obțină rezultate (obiective) prin intermediul acțiunii altor persoane. Acest control ajută managerii să înțeleagă viitorul şi să-l influențeze în consecință deoarece:

- sesizează, organizează şi difuzează informația pertinentă pentru anticipare, prin urmărirea indicatorilor semnificativi, a evoluțiilor

---

[4] Vezi Anthony R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, Harvard University Press, 1965, lucrare citată şi comentată extrem de inspirat de Bouquin H., *Le côntrôle de gestion*, 4 édition mise à jour, PUF, Paris, 1998, p. 19. Conform acestei concepții controlul de gestiune are sarcina de a garanta integritatea resurselor încredințate unui manager pe baza documentelor contabile. Controlul de gestiune este procesul prin care managerii influențează pe ceilalți membrii ai organizației să aplice strategiile acesteia. In acest context se poate consulta Anthony R.N., *The Management Control Function*, Boston, Harvard University Press, 1988, p. 10. Un alt profesor de la Harvard, Robert Simons concepe controlul de gestiune al viitorului practicat de unele întreprinderi performante, drept un ansamblu foarte circumstanțial, respectiv „procesele şi procedurile bazate pe informația pe care managerii o utilizează pentru menținerea sau modificarea unor configurații de activități ale organizațiilor" (vezi Simons R., *Levers of control*, Boston, Harvard Business School Press, 1995).

mediului, modelând relațiile dintre resursele necesare şi finalitățile urmărite;

- comportă un ciclu recurent, anual şi plurianual de planificare (definirea de obiective, planuri de acțiune şi alocarea de resurse prin bugete);

- permite compararea în permanență a realului cu aşteptările pentru a incita acțiunile corective necesare (prin controlul bugetar lunar şi prin indicatorii conținuți în tabloul de bord).

Controlul de gestiune se bazează pe structurarea organizației în centre de responsabilitate[5], prin care este posibilă măsurarea contribuției acestora la performanța de ansamblu. Aceste centre au obiective clare, cuantificate prin resursele apreciate necesare pentru îndeplinirea misiunilor, pentru realizarea obiectivelor (prin cuplurile "obiective-mijloace" sau "resurse-rezultate").

Controlul de gestiune trebuie să ajute managementul prin: *competitivitatea* operațiunilor, *crearea de valoare* şi *perenitate* prin menținerea portofoliului de priorități.

---

[5] Vezi Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analitique et gestion*, 4 édition, Editions Sirey, Paris, 1985, p. 106-108. În această concepție, centrele de responsabilitate se clasifică pornind de la gradul de acțiune pe care îl pot avea asupra a trei agregate contabile: cifra de afaceri, costuri, capitaluri investite. Ținând seama de aceşti indicatori deosebim: centre de cifră de afaceri, centre de cheltuieli, centre de cost, centre de profit, centre de rentabilitate sau de investiții.
Un **centru de cifră de afaceri** dispune de mijloace de acțiune asupra variabilelor care determină vânzările. În general el va angaja şi costuri, dar nu se poate aprecia inoportun să se calculeze o marjă prin comparația vânzărilor şi costurilor.
Centrul de costuri constituie o grupare de cheltuieli ce corespunde unui criteriu particular (perioadă, atelier, şantier, produs, comandă, etc.). Gruparea cheltuielilor se efectuează în scopul identificării diferențelor între previziune şi realizare. În limbajul controlului de gestiune conceptul în cauză este mai restrâns (centru de responsabilitate) şi mai nuanțat. Distingem astfel centru de costuri şi centru de cheltuieli. Primul este un centru de responsabilitate prin care se poate măsura şi cuantifica prestarea obținută în contrapartidă (în unități de lucru ce corespund acestei entități).
În acest caz este necesară evaluarea în volum deoarece prestațiile furnizate nu sunt vândute de centru şi nu este utilă determinarea unei cifre de afaceri fictive. În acest caz se pot aplica centrului de costuri măsuri de randament şi productivitate.
Un **centru de cheltuieli** angajează cheltuieli identificate, dar furnizează o prestație dificil de cuantificat pe termen scurt. Măsurarea eficacității este aici delicată.
Într-un **centru de profit** există responsabilitatea mijloacelor de acțiune asupra vânzărilor şi costurilor comparate în mod rezonabil. Un astfel de centru este în mod necesar un centru de responsabilitate cu delegarea de autorități privind vânzările şi în esență a costurilor corelate. Eficacitatea unui centru de profit este măsurată în astfel de condiții prin marje sau rezultate, respectiv prin indici de profitabilitate.
Un **centru de investiții** sau de rentabilitate poate influența principalele variabile care determină vânzările şi costurile, inclusiv capitalurile necesare. În sensul controlului de gestiune este importantă deosebirea dintre centru de profit şi cel de rentabilitate. Primul acționează asupra vânzărilor şi asupra costurilor pe care le antrenează, ceea ce presupune o delegare importantă de autoritate în materie de gestiune comercială de producție. La rândul său şi centrul de rentabilitate poate acționa asupra elementelor menționate.

Competitivitatea înseamnă identificarea unei strategii prin care factorii cheie de succes se concretizează în misiuni clare, corelate cu indicatorii de performanță identificați.

Rentabilitatea măsurată prin ROI (rata de randament a activelor) sau prin valoarea adăugată economică, presupune un beneficiu care depăşeşte costul capitalurilor reunite pentru a-l obține.

Perenitatea solicită menținerea resurselor ce vor fi pertinente, evitând accentul pe termen scurt, având în vedere dezvoltarea resurselor ceea ce va permite o evoluție ce garantează un succes durabil al organizației. Ea se sprijină pe competențele dobândite.

Controlul de gestiune este format din procesele şi sistemele care permit conducătorilor siguranța opțiunilor strategice şi coerența acțiunilor curente, mai ales prin controlul de execuție. El se concretizează prin:

- definirea metodelor de control de execuție conforme finalităților;
- organizarea selecției obiectivelor anuale, planificarea şi bugetele întreprinderii, unităților responsabile conforme cu strategia;
- verificarea responsabililor unității să acționeze în sensul strategiei, printr-o evaluare coerentă a performanțelor şi un sistem de motivare adecvat;

Controlul de gestiune are în vedere:

- garantarea şi coerența ierarhiei verticale şi orizontale necesare;
- animarea procesului de "pilotaj" pentru a determina responsabilii să ia deciziile dorite;
- organizarea sistemului de informare.

Controlul de gestiune postevaluează prin:

- verificarea performanțelor controlului de execuție, chiar dacă acesta se face prin autoevaluare;
- măsurarea perfomanțelor în organizație.

Controlul de gestiune exercită o funcție de vigilență care îl transformă în garantul coerenței dintre strategie şi cotidian. Relația este interactivă. A controla înseamnă a modela percepțiile participanților şi decidenților , în sensul ca finalitatea să fie îndeplinită datorită controlului, să fie ajustată dacă este necesar prin constatările efectuate în acțiune. Acest

control trebuie să permită, dacă este necesar, precizarea strategiilor construite pornind de la acțiunea de rutină[6].

Misiunea controlului de gestiune, asigurarea interacțiunii dintre strategie şi activitățile curente, conduce la asumarea sarcinii prioritare de a aduce siguranța că procesele de care depinde strategia sunt conduse în concordanță cu ea. Aceasta implică instalarea şi menținerea în jurul managerilor a condițiilor care să le permită identificarea obiectivelor pertinente de maximizare a şanselor de a le îndeplini atunci când ele rămân pertinente (modificarea în timp util dacă nu mai sunt pertinente).

Strâns legat de riscul întreprinderii, controlul de gestiune trebuie să selecționeze şi să calculeze parametri specifici, să măsoare pertinența informațiilor, să simuleze viitorul şi traiectoria unității şi proiectelor sale, să servească drept instrumente de dialog, de motivare şi măsurare a performanței, să degaje elementele esențiale aduse la cunoştința partenerilor firmei, salariaților, clienților, furnizorilor sau acționarilor, în scopul de a întări credibilitatea[7].

În literatura de specialitate românească[8] controlul de gestiune este definit drept procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute şi utilizate cu eficiență, eficacitate şi pertinență pentru realizarea obiectivelor organizației. Rezultă că un sistem de control de gestiune cuprinde un proces şi o structură. Procesul se referă la ansamblul de acțiuni întreprinse în timp ce structura priveşte adaptările organizaționale şi informaționale care facilitează procesul. În această concepție, obiectivele organizației (lansarea unui nou produs, accesul pe o piață nouă, achiziția unui concurent, realizarea unei fuziuni etc.), fixate cu ocazia stabilirii strategiei, constituie elemente specifice pentru controlul de gestiune. Achiziția de noi experiențe, urmare a unor acțiuni corective, precum şi evoluția permanentă a contextului îi pot conduce pe manageri la reformularea acestor obiective.

---

[6] Vezi Bouquin H., *Le contrôle de gestion, 4ème édition, op. cit.*, p. 65-75.

[7] Guedj N. (coordinateur), *Le cônlrole de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, Editions d'Organisation, Troisème édition, Paris, 2000, p. 21.

[8] Vezi în acest sens Ionaşcu I., Filip A.T., Mihai S., *Control de gestiune*, Ed. ASE, Bucureşti, 2001, p. 15 ş.u.; Ionaşcu I., *Dinamica doctinelor contabilității contemporane. Studii privind paradigmele contabilității*, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p. 135-136. *De la calculul costuilor la orintarea comportamentelor: apariția controlului de gestiune.*

Termenul de eficienţă este folosit mai ales în sens tehnic şi are în vedere modul cum sunt utilizate resursele, respectiv rezultatul obţinut pe unitate de resurse angajate (efect/efort). Prin resursele întreprinderii se înţeleg toţi factorii antrenaţi în circuitul economic al firmei: active fixe, stocuri, resurse financiare, informaţii, capital ecologic, resurse umane etc.

Eficacitatea reprezintă aptitudinea organizaţiei de a-şi atinge obiectivele fixate. Un centru de responsabilitate este considerat eficient atunci când îşi realizează obiectivele cu cel mai redus consum de resurse. În calitate de element important al controlului de gestiune, contabilitatea de gestiune îşi asumă două scopuri majore:

Ea permite identificarea celei mai bune decizii, care să influenţeze faza de finalizare, în general într-un orizont anual sau pe cea a pilotajului care o urmează;

Contabilitatea de gestiune trebuie să ofere decidenţilor indicatori care să asigure coerenţa cu strategia, în condiţiile unei difuziuni a responsabilităţii deciziilor. În această perspectivă este necesară analiza costurilor pentru controlul de gestiune[9].

3. Evoluţia istorică

Din punct de vedere istoric, controlul de gestiune a fost dezvoltat mai ales în marile întreprinderi nord-americane în anii '30 ai secolului XX, pentru a răspunde unei nevoi foarte precise[10]. În cadrul descentralizării responsabilităţilor din marile ansambluri industriale conducerile caută să controleze de la distanţă, prin indicatori şi să aplice în mod progresiv procedurile clasice de gestiune a costurilor prin standarde şi control bugetar.

La începuturile sale, controlul de gestiune a fost marcat de principiile organizării tayloriene.

În Franţa, introducerea tehnicilor controlului de gestiune este

---

[9] Vezi Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Editions Dalloz-Sirey, Paris, 1993, p. 281-284.

[10] Vezi în acest context schema fazelor dezvoltării controlului de gestiune, conform Cuyanbere T., Muller J., *Contrôle de gestion, tome 2: la gestion prévisionnelle et budgétaire*, La Villeguérin Editions Les Publications Fiduciaire, Paris, 1991, p. 258-259.

accelerată începând din anii '50 ai secolului XX. În acea perioadă, numeroase misiuni de studiu ("misiuni de productivitate") organizate în SUA permit responsabililor europeni să se inițieze în management.

Actualmente se vorbeşte despre o "criză" a controlului de gestiune şi a contabilității de gestiune, tehnicile clasice fiind considerate inadecvate noului context concurențial.

4.Apariţia unei normalizări

Organizarea contabilității de gestiune şi stabilirea de previziuni bugetare sunt în mod tradițional considerate instrumente de gestiune internă, care rezultă din responsabilitatea direcției generale şi nu sunt supuse unei obligații legale sau normalizări. În ultimii ani se produce o evoluție considerabilă în acest domeniu, ilustrată prin introducerea de obligații specifice în dreptul contabil.

Astfel, în Franța, legea din 1 martie 1984, relativă la prevenirea şi reglementarea amiabilă a dificultăților întreprinderilor, a introdus principiul unei obligații pentru întreprinderile de o anumită mărime de a întocmi documente specifice, inclusiv planul de finanțare şi de a le comunica consiliului de administrație, comisarilor de conturi şi conducerii întreprinderii. Acest dispozitiv este chemat să joace un rol determinant mai ales în procedura de atenționare destinată prevenirii dificultăților.

De altfel, planurile contabile din 1982 şi 1999 prevăd importante dezvoltări privind principiile şi definițiile contabilității de gestiune, care se impun treptat în practică.

Pe plan internațional, IFAC (International Federation of Accountants) s-a angajat într-o muncă de gândire şi de normalizare, nu numai în contabilitatea financiară, dar şi în domeniile care interesează gestiunea analitică şi bugetară. Financial and Management Accounting Committee (Comitetul pentru Contabilitate Financiară şi de Gestiune) publică recomandări (statements) privind definiția conceptelor

contabilității de gestiune, deciziile de investiții şi gestiunea proiectelor[11].

5. Legăturile cu alte discipline de gestiune

În multe privințe, controlul de gestiune poate fi considerat o disciplină de sinteză care nu poate fi studiată şi practicată decât dacă se dispune de cunoştințe aprofundate în toate celelalte domenii ale gestiunii[12]. Practicile sale de bază (centrele de responsabilitate, gestiune bugetară, analiza abaterilor, etc.) sunt utilizate de majoritatea întreprinderilor[13].

În această viziune controlul de gestiune este definit ca sistem de urmărire şi dirijare a întreprinderii, care intervine la toate nivelele de decizie integrând cunoştințe din diverse discipline[14].

a. Contabilitatea

Sistemul contabil oferă, în esență, "materia primă" informațională utilizată de controlul de gestiune. Informația de bază este constituită din înregistrarea operațiunilor realizate zilnic în diferitele compartimente ale întreprinderii: cumpărări de materii prime sau vânzări de produse finite. Din ce în ce mai mult se observă orientarea spre un sistem unic de încadrare a acestor operații într-un sistem informatic integrat, care permite apoi o utilizare paralelă în contabilitatea generală şi în contabilitatea de gestiune.

Controlul de gestiune este legat de evoluția contabilității. El priveşte în special modelarea complexității, constituie un criteriu în diviziunea muncii de management şi un regulator al comportamentelor[15].

b. Gestiunea financiară

Controlul rentabilității capitalului investit conduce, într-o foarte

---

[11] Vezi Tabără N., *Delimitări conceptuale în dezvoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 2, 3 / 2001.

[12] Guedj N. (coordinateur), *op. cit.*, p.21-22.

[13] Galambert P., *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, de la mesure des performances à l'intéressement aux résultats*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1991, p. 13.

[14] Vezi Boisselier P., *Contrôle de gestion*, Editions Vuibert, Paris, 1999, p. 23-28, citat în Ionaşcu I., Filip A.T., Mihai S., *Control de gestiune*, Ed. ASE, București, 2001, p. 20-28.

[15] Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p. 3-4 şi 30-38.

mare măsură, toate procesele de control de gestiune. În particular, la nivelul stabilirii bugetelor financiare este necesară utilizarea multor noțiuni de analiză financiară: criterii de alegere a investițiilor, tehnici de actualizare, nevoia în fond de rulment etc.

c. Marketing

Stabilirea previziunilor de vânzări şi a bugetelor serviciilor comerciale presupune o bună înțelegere a organizării funcției de distribuție şi a principiilor de marketing. Noțiunea de ciclul de viață a unui produs este primordială pentru alcătuirea bugetului şi controlul vânzărilor. Un produs ajuns la maturitate nu pune aceleaşi probleme ca un produs aflat în declin.

d. Gestiunea resurselor umane

Cheltuielile de personal constituie adesea un element important al costului complet şi imputarea lor diferitelor produse pune probleme dificile în domeniul contabilității de gestiune. Sistemele de stimulare şi de remunerare sunt, în anumite cazuri, strâns legate de sistemul de control, cum este cazul în care existența unei prime este legată de o diferență de randament.

e. Gestiunea producției şi influențele sale în domeniul stocurilor şi al logisticii

Stabilirea bugetului de aprovizionare nu se poate face independent de definirea unui sistem de gestionare a stocurilor, de căutarea unei decizii optime în materie de utilizare a unor instrumente cum ar fi modelul Wilson. Menționăm revirimentul actual al problematicii în acest domeniu cu dezvoltarea metodei "Just-in- time"[16].

f. Strategia

O atenție cu totul specială trebuie acordată acestui domeniu care întreține legături foarte strânse cu controlul.

---

[16] Vezi Alazard C., Separi S., *op. cit.*, p. 449, 546, 578 şi Tabără N., Horomnea E., *Evaluarea proiectelor de investiții prin metoda "Just-in -time"*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 11, 12 / 1999.

O întreprindere operează alegeri strategice care apoi trebuie făcute operaționale, respectiv să genereze o anumită evoluție. În mod concret, marile orientări strategice sunt exprimate într-un plan pe termen mediu (trei sau cinci ani). În fiecare an, o tranşă a acestui plan este precizată şi detaliată sub formă de buget care serveşte drept ghid al acțiunii cotidiene şi permite inițierea unui proces de control periodic al rezultatelor.

La nivelul strategiei globale a întreprinderii ("corporate strategy"), deciziile importante privesc alegerea diversificării sau a integrării pe verticală a activităților, respectiv definirea domeniilor de activitate. Un constructor de automobile, de exemplu, poate avea în vedere să se diversifice în tractoare sau avioane sau să se integreze în amonte în construcția de motoare.

El are nevoie de un sistem de control care să-i permită aprecierea rentabilității capitalului investit în aceste operațiuni de diversificare sau integrare.

La nivelul fiecărui domeniu de activitate ("business strategy"), trebuie optat în principiu pentru una dintre strategiile "generice" popularizate de M. PORTER, respectiv alegerea armelor cu care se merge la "bătălia concurențială". Se au în vedere *strategia bazată pe costuri*, strategia *de diversificare (prin marcă sau calitate)* sau *strategia de focalizare* (faptul de a alege un domeniu foarte bine precizat). În funcție de alegerea strategică, este important să se identifice "factorii-cheie de succes" (FCS) importanți, care vor servi drept bază a concepției sistemului de control, prin influența alegerii factorilor de performanță de reținut în actele de control bugetar sau în tablourile de bord. Dacă se alege strategia de cost, vor trebui stăpânite perfect costurile de fabricație în diferitele stadii ale procesului de producție şi vom avea un control de gestiune "clasic", cu o urmărire atentă a abaterilor de consum şi productivitate în ateliere. În cazul unei strategii de diferențiere, pentru produse de lux sau pentru piese din industria aeronautică, care cer o foarte înaltă fiabilitate, se va acorda o importanță mult mai mică costurilor şi una mult mai mare indicatorilor de calitate.

O a treia dimensiune a acestor probleme priveşte declinarea "funcțională" a strategiei. În întreprindere există o strategie comercială, una industrială, alta financiară etc. Strategia comercială se bazează pe un

anumit segment al pieței și pe o anumită organizare a serviciilor comerciale, după tipul de clienți sau după zone geografice. Aceasta se reflectă în delimitarea analitică destinată să urmărească performanțele prin cupluri produse – piețe și în structurarea centrelor bugetare de responsabilitate, dacă se urmărește motivarea și dinamizarea echipelor.

În sfârșit, strategia tratează și o chestiune fundamentală: întreprinderea participă la lupta concurențială singură sau cu aliați? Aceasta este problema politicilor de alianță, cooperare, parteneriat, franciză și subcontractare, care ne determină să considerăm controlul de gestiune nu numai la nivelul întreprinderii, ci și la nivelul rețelei căreia îi aparține.

6. Legăturile cu alte discipline

Controlul de gestiune are legături foarte strânse cu alte discipline.

a. Teoria generală a sistemelor

Teoria generală a sistemelor este ilustrată de autori cum ar fi Von Bertalanffy, Ashby, De Rosnay. Ea arată că, într-un sistem, considerat ansamblu de elemente în interacțiune, pentru înțelegerea funcționării, este mai importantă structura decât natura particulară a elementelor. Analiza sistemică este astfel o disciplină transversală, ale cărei modele se pot aplica în domenii foarte diverse, biologie, lingvistică, economie etc. Interesează în mod special sistemele cibernetice. Un astfel de sistem este capabil să atingă un obiectiv, oricare ar fi evoluția din mediul său, datorită unui mecanism de control prin reacție.

Sistemul de reglare menționat poate funcționa în multe domenii. Într-o întreprindere, avem obiective bugetare privind cifra de afaceri sau rentabilitate, un mediu ostil care se manifestă prin concurență, o evaluare a rezultatelor efective prin sistemul contabil și o reacție asupra deciziilor prin intermediul analizei abaterilor. Un sistem de control de gestiune este un caz particular de aplicare a unui model de sistem foarte general de reglare prin reacție. Numeroși autori au formulat viziunea cibernetică asupra controlului de gestiune (vezi "Gestiunea prin sisteme" de Jacques Melesse, care prezintă modelul clasic al controlului de gestiune considerat un

instrument de pilotaj).

Analiza sistemică interesează de asemenea prin instrumentele de analiză a instrucţiunilor privind relaţiile între subsisteme, care constituie un sistem global. În gestiunea bugetară, aceasta duce la utilizarea tablourilor matriciale intrări – ieşiri.

b. Teoriile informaţiei şi deciziei

Informaţia este un element care ameliorează cunoaşterea despre realitate şi respectiv şansele de a lua o decizie bună. Shannon şi Weaver au conceptualizat această noţiune arătând că se poate măsura cantitatea de informaţii aduse de o observaţie prin reducerea incertitudinii.

Jean-Louis Peaucelle[17], într-un articol "La ce servesc sistemele de informaţii?", a arătat că sistemul de informaţii care tratează datele privind trecutul, prezentul şi viitorul, urmăreşte în mod esenţial trei finalităţi:

- *Controlul*

Sistemul de informaţii este memoria organizaţiei, care tratează datele privind trecutul, pentru a putea constitui o succesiune de imagini, care să permită controlul evoluţiei care detectează situaţiile anormale (documente contabile periodice). Pentru aceasta, sistemul trebuie supus unui imperativ de fiabilitate.

- *Coordonarea*

Sistemul trebuie să trateze informaţiile privind prezentul pentru a coordona operaţiunile între diferite servicii implicate în ciclul operaţional prin comandă - livrare – facturare. Recepţia unei comenzi va pune în mişcare o serie de operaţiuni: lansarea în producţie, fabricarea în atelier, expedierea etc. Coordonarea acestor multiple operaţiuni presupune o gestiune administrativă care se bazează pe circulaţia de documente interne (fişe de urmărire, kanban…), cu imperativul rapidităţii. Astfel, dacă clientul nu este servit la timp, facturarea nu este promptă etc. Introducerea procedurilor informatice de tratare în timp real permite un veritabil salt calitativ în acest domeniu, rezultat din controlul operaţional.

---

[17] Peaucelle J.-L., *Revue Comptabilité et Gestion*, Edition Altas, XI-XII, 1983.

• *Decizia*

Sistemul tratează, de asemenea, informaţii privind viitorul, reunind evenimentele care permit formarea unei idei despre impactul unei decizii prin informaţii previzionale în cadrul pregătirii bugetului. Sistemul devine atunci un instrument ajutor al deciziei prin intermediul simulării. Modelul "volum – costuri – profit", care utilizează datele contabile oferite de metoda direct-costing, permite aprecierea oportunităţii deciziei unor colaborări. În această optică, este importantă pertinenţa modelului utilizat.

Relaţiile informaţie, decizie, sistem de control pot fi abordate plecând de la schema clasică ce aparţine lui Jean-Louis le Moigne (vezi "Sistemele de informare în organizaţii", PUF, Paris, 1983):

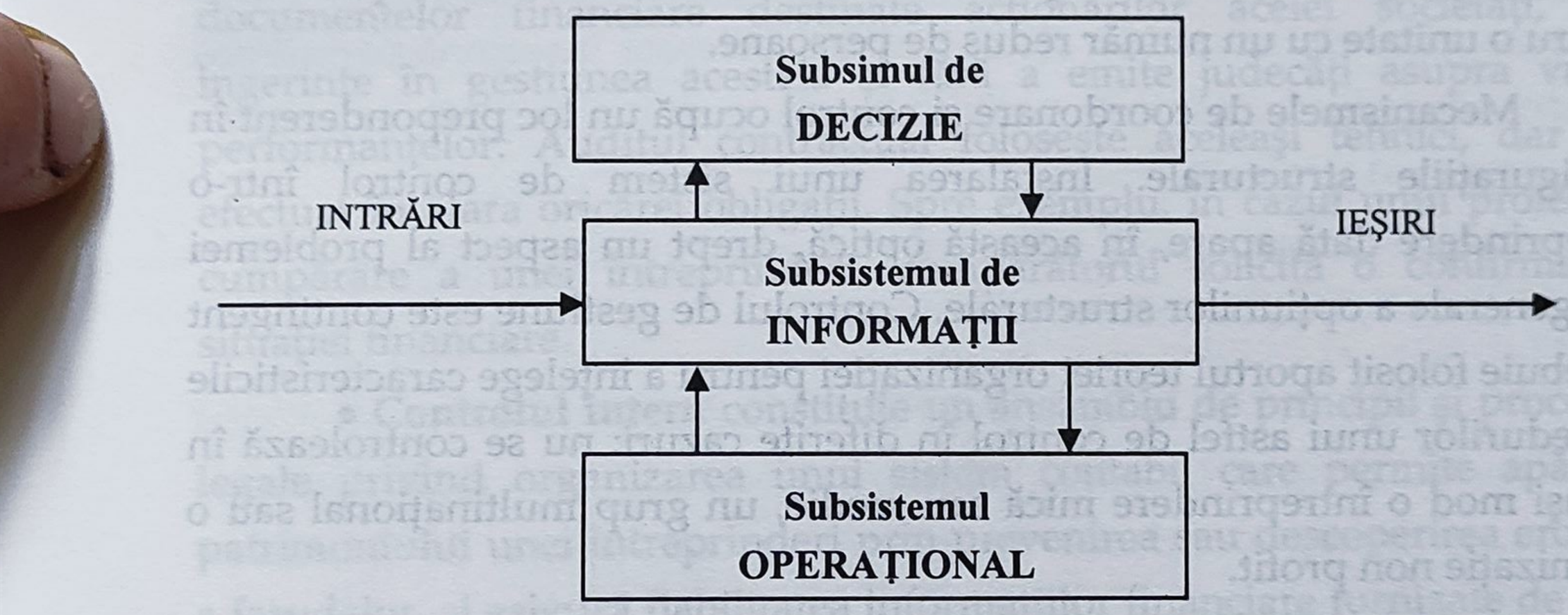


Fig. nr.1 Locul subsistemului de informaţii în sistemul de gestiune

În interiorul întreprinderii considerată sistem se pot defini:

- **subsistemul operaţional,** care transformă intrările (de exemplu, materii prime) în ieşiri (produse finite vândute);

- **subsistemul de decizie,** care are un rol de pilotaj (conducere în calitate de manager);

- **subsistemul de informaţii,** care este, între cele două niveluri precedente, un fel de filtru care furnizează subsistemului de decizie informaţiile necesare şi suficiente pentru a putea pilota sistemul şi a păstra controlul prin luarea unor decizii pertinente.

c. Sociologia organizaţiilor

Există o teorie a organizaţiilor care, în ultimele decenii, a trecut de la o concepţie clasică normativă la una mult mai relativă şi contingentă. Autorii clasici ai acestei teorii erau în căutarea unor principii universale care să permită cea mai bună funcţionare a întreprinderii, de unde să rezulte recomandări valabile în toate cazurile posibile (de exemplu, principiile organizării ştiinţifice a muncii ale lui Taylor şi încrederea într-un "one best way"). După aceea, dezvoltarea acestei şcoli a arătat că existau "factori de contingenţă" (mărimea, tehnologia folosită, caracterul stabil sau instabil al mediului, etc.) şi că nu există o structură ideală valabilă pentru toate întreprinderile. Fiecare organizaţie este un caz particular şi ceea ce este bun pentru o mare întreprindere industrială nu este neapărat bun pentru o unitate cu un număr redus de persoane.

Mecanismele de coordonare şi control ocupă un loc preponderent în configuraţiile structurale. Instalarea unui sistem de control într-o întreprindere dată apare, în această optică, drept un aspect al problemei mai generale a opţiunilor structurale. Controlul de gestiune este contingent şi trebuie folosit aportul teoriei organizaţiei pentru a înţelege caracteristicile procedurilor unui astfel de control în diferite cazuri: nu se controlează în acelaşi mod o întreprindere mică sau medie, un grup multinaţional sau o organizaţie non profit.

7. Comparaţia cu alte forme de control

În privinţa cercetării ştiinţifice în controlul de gestiune pot fi identificate două orientări majore: structuralist funcţională şi interpretativ constructivistă[18].

Pentru şcoala structuralist funcţionalistă demersul cercetării este pozitivist, inspirat după ştiinţele exacte. Se consideră că performanţa organizaţiilor este determinată de capacitatea lor de a-şi adapta variabilele interne funcţie de constrângerile mediului. Cu alte cuvinte, o modelare mai completă a situaţiilor de gestiune permite ameliorarea performanţei.

---

[18] Vezi Ionaşcu I., Filip A.T., Mihai S., *op. cit.*, p. 26-28.

Cealaltă orientare este interpretativ constructivistă.

Controlul de gestiune se diferenţiază de alte discipline:

• **Auditul** implică o muncă de analiză şi diagnosticare. O întreprindere poate apela la un cabinet de consultanţă pentru a efectua un audit general al situaţiei sale sau un audit limitat la o anumită funcţie (audit tehnologic, comercial, juridic, finaciar….). În unele întreprinderi mari, există un serviciu intern de audit care grupează inspectori care au sarcina de a controla buna aplicare a procedurilor sau a politicilor decise de către direcţiune. În domeniul contabil financiar deosebim auditul legal şi auditul contractual. Auditul legal corespunde unei misiuni obligatorie prin lege într-un foarte mare număr de cazuri. Auditorul legal examinează conturile unei societăţi în scopul a-şi face o opinie asupra fiabilităţii documentelor financiare destinate acţionarilor acelei societăţi, fără ingerinţe în gestiunea acesteia şi fără a emite judecăţi asupra valorii performanţelor. Auditul contractual foloseşte aceleaşi tehnici, dar este efectuat în afara oricărei obligaţii. Spre exemplu, în cazul unui proiect de cumpărare a unei întreprinderi, cumpărătorul solicită o confirmare a situaţiei financiare.

• **Controlul intern** constituie un ansamblu de principii şi proceduri legale privind organizarea unui sistem contabil care permite apărarea patrimoniului unei întreprinderi prin prevenirea sau descoperirea erorilor, a fraudelor, şi asigură fiabilitatea informaţiilor financiare furnizate de acest sistem. Când un inspector financiar cercetează o societate, de obicei el începe prin a aprecia punctele tari şi slabe ale controlului intern pentru a identifica riscurile şi a orienta căutările sale (respectarea principiul separaţiei funcţiilor); dacă nu este aplicată nici o procedură de inventar permanent, valoarea stocurilor ce figurează în bilanţ este mai puţin credibilă şi eventualele sustrageri din stoc sunt greu de controlat; dacă se realizează vânzări fără facturi sau facturile nu sunt numerotate, este un risc de nedeclarare de vânzări în scopul fraudei fiscale.

8. Concluzie

Cu privire la fundamentele teoretice ale controlului de gestiune[19], apreciem că sunt necesare următoarele precizări:

*1. Referitor la **obiectivele actuale** sunt necesare:*

Un sistem de obiective mai extins şi mai calitativ

Studiul tehnicilor şi evoluţia contextului productiv au demonstrat extinderea şi îmbogăţirea permanentă a scopurilor controlului de gestiune. Modelul caută să verifice activitatea diferitelor module şi să le compare. Pe măsură ce evoluţia şi delimitările structurale ale întreprinderii se complică, este dificilă corelarea acestora prin utilizarea unui model unic.

Decidenţii nu caută numai controlul rezultatelor ci şi măsurarea performanţelor de ansamblu ale sistemului. Aceasta înseamnă extinderea obiectivelor şi instrumentelor controlului de gestiune, inclusiv integrarea lor în demersul strategic.

Apariţia unor criterii calitative şi a unor metode pentru a avea o viziune globală, interdependentă a activităţilor.

O coordonare prin urmărirea permanentă, în timp real

Pentru a urmări sistemul (întreprinderea) într-un mediu tot mai complex şi incert, decidenţii au nevoie de un sistem de informare permanent şi în timp real.

Controlul de gestiune nu mai trebuie să măsoare rezultatele după obţinerea lor, ci să ajute la luarea deciziilor în desfăşurarea proceselor strategice şi operaţionale.

*2. În **definirea controlului de gestiune** se pot menţiona trei elemente esenţiale:*

- Sistemul de informare privind performanţele;
- Sistemul de animare a organizaţiei;
- Un sistem care se adaptează evoluţiilor producţiei.

---

[19] Vezi Alazard C., Separi S., *op. cit.*, p. 705-707; Guedj N., *op. cit.*., p. 608-623.

Un control de gestiune privind performanţele

Actualmente, controlul de gestiune este considerat un sistem de informare care captează şi tratează în permanenţă informaţii trecute şi prezente pentru a măsura performanţele activităţii întreprinderii.

Demersul cibernetic al retroacţiunii pentru reprezentarea controlului de gestiune este insuficient. El trebuie integrat într-un demers sistemic, ca un instrument de sprijinire a deciziilor strategice.

Controlul de gestiune devine atunci un sistem de informare pentru a asigura:

- Coordonarea;
- Învăţarea (experienţa) organizaţiei.

Henri Bouquin analizează acest sistem care trebuie să răspundă la trei întrebări:

- Pentru ce?
- Asupra cui?
- Pentru cine?

Finalitatea devine strategică, orizontul se extinde pe termen lung şi pentru toţi participanţii la activitatea organizaţiei.

Un control de gestiune pentru animare

Într-o întreprindere considerată sistem socio-economic, controlul de gestiune trebuie să-şi asume din ce în ce mai mult un rol de animare pentru actorii organizaţiei.

Un control de gestiune pentru sistemul de producţie actual

Evoluţiile problematicii şi restricţiilor producţiei, inclusiv a modificărilor în structura costurilor necesită adaptări şi ameliorări ale controlului de gestiune.

Utilizarea mâinii de lucru directe drept criteriu a oricărei structuri a costului complet este pusă în discuţie, deoarece ea nu reprezintă decât 10-15% din cheltuielile întreprinderilor industriale.

Interdependenţele între funcţiuni, calitatea produsului şi procesului productiv, costul conceperii, mentenanţei, logisticii şi serviciilor conexe produsului nu sunt luate în considerare. Toate aceste elemente, factori de

performanţă şi diferenţiere pentru concurenţă nu sunt corect integraţi în tehnicile clasice ale controlului de gestiune.

Trebuie găsite metode pentru ameliorarea pertinenţei acestui sistem de informare, esenţial pentru urmărirea strategică şi tactică a întreprinderii.

Controlul de gestiune clasic trebuie să asigure utilizarea optimă a resurselor în sensul obiectivelor generale ale întreprinderii (siguranţă şi rentabilitate financiară, creştere, perenitate). Controlul de gestiune actual ("new look") presupune obiective calitative, prin care se exprimă realităţi mai complexe.

Controlul de gestiune clasic este unidimensional (operaţional cu orizont bugetar pe termen scurt), iar cel actual este multidimensional (în acelaşi timp operaţional şi strategic).

Controlul de gestiune, considerat managerul informării trebuie să influenţeze rolul stimulativ al acestuia (definirea obiectivelor şi ameliorarea comunicării) în cadrul sistemului de informare (fiabilitatea operaţiunilor şi materiei prime pentru strategie). Teoria îndeplineşte o funcţie de sistematizare şi generalizare a practicii. O teorie elevată coerentă şi inteligibilă va determina constant o evoluţie corespunzătoare a practicii[1]. Mediul informaţional al întreprinderii influenţează nemijlocit procesul decizional. Controlul de gestiune produce în acest sens o ofertă informaţională indispensabilă.

[1] Vezi Horomnea E., *Tratat de contabilitate*, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2001, p.67.

Bibliografie

1. Alazard C., Separi S., **Contrôle de gestion**, 2 édition, Dunod, Paris, 1994
2. Anthony R.N., **Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**, Boston, Harvard University Press, 1965
3. Anthony R.N., **The Management Control Function**, Boston, Harvard University Press, 1988
4. Boisselier P., **Contrôle de gestion**, Editions Vuibert, Paris, 1999.
5. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, Editions Dalloz-Sirey, Paris, 1993
6. Bouquin H., **Les fondements du contrôle de gestion**, Presses Universitaires de France, Paris, 1994.
7. Burlaud A., Simon C.J., **Controlul de gestiune**, traducere Corina Lascu Cilianu, Editura CNI Coresi, Bucureşti, 1999.
8. Cuyanbere T., Muller J., **Contrôle de gestion**, tome 2: la gestion prévisionnelle et budgétaire, La Villeguérin Editions Les Publications Fiduciaire, Paris, 1991
9. Galambert P., **Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, de la mesure des performances à l'intéressement aux résultats**, Les Editions d'Organisation, Paris, 1991.
10. Gervais M., **Contrôle de gestion et planification de l'entreprise**, 3ème édition, Ed. Economica, Paris, 1988
11. Guedj N. (coordinateur), **Le côntrole de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, Editions d'Organisation, Troisème édition, Paris, 2000
12. Horomnea E., **Tratat de contabilitate**, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2001
13. Ionaşcu I., Filip A.T., Mihai S., **Control de gestiune**, Ed. ASE, Bucureşti, 2001
14. Ionaşcu I., **Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane. Studii privind paradigmele contabiliăţii**, Editura Economică, Bucureşti, 2003.
15. Lauzel P., Bouquin H., **Comptabilité analitique et gestion**, 4 édition, Editions Sirey, Paris, 1985
16. Peaucelle J.-L., **Revue Comptabilité et Gestion**, Edition Altas, XI-XII, 1983.
17. Tabără N., **Delimitări conceptuale în dezvoltarea contabilităţii de gestiune pe plan internaţional**, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 2, 3 / 2001
18. Tabără N., Horomnea E., **Evaluarea proiectelor de investiţii prin metoda "Just-in -time"**, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 11, 12 / 1999.

II. Evoluția contabilității și consecințele asupra controlului de gestiune

1. Contabilitatea integrată: un instrument de gestiune performant

Contabilitatea constituie sistemul de informare economică cel mai adecvat nevoilor întreprinderii, deşi nu reprezintă unica sursă de informare a acesteia. Măsurarea performanțelor obținute în activitatea firmei presupune utilizarea contabilității, deoarece exprimarea rezultatului exploatării se concretizează şi se verifică prin patrimoniul întreprinderii ținând seama de evoluția bilanțului acesteia.[1]

Oferta informațională a contabilității a crescut substanțial, datorită progreselor înregistrate de tehnologia informatică, cât şi a celor obținute în evoluția profesiunii contabile. Menționăm în acest context ameliorarea competenței prin stăpânirea unor metode şi tehnici adecvate.

Noile tehnologii de informare şi comunicare au permis sistemului contabil să se adapteze în mod operativ evenimentelor reflectate. Au apărut astfel sistemele de gestiune a fluxurilor de operațiuni care vehiculează în mod automat şi în timp real informații contabile caracterizate prin fiabilitate şi relevanță. Pornind de la baza de date, se pot elabora indicatori contabili-financiari, tablouri comparative şi rezultate consolidate, după

[1] Vezi Cardot Ch., *L'évolution de la comptabilité et ses conséquences sur le contrôle de gestion,* Revue Française de Comptabilité 298 – Mars 1998, p. 88-92

metode de analiză diferite, multicriteriale şi multidimensionale.

Prin integrarea datelor contabile şi de gestiune, contabilitatea şi-a extins oferta de servicii comparativ cu alte metode şi sisteme.[1] Performanța funcției contabil-financiare s-a ameliorat evident şi prin modernizarea instrumentelor de lucru, ceea ce a permis obținerea unei mai bune calități a conturilor şi reducerea duratei de întocmire.

În această direcție, obiectivul este de a întocmi în acelaşi timp, bilanțul, contul de rezultate după natura cheltuielilor (contabilitatea financiară), contul de rezultate după funcțiuni (unul dintre instrumentele contabilității de gestiune), a tabloului de finanțare şi a analizei fluxurilor de trezorerie. (Preluare după Bouquin H., Comptabilité de gestion, Daloz, Sirey, Paris, p. 446-447).

Această idee este naturală, deoarece modelul contabil, prin caracterul său, face posibilă o verificare a coerenței documentelor.

Principiul contabilității integrate constă în a asocia oricărei înregistrări:

- data şi identificarea operației (cod furnizor, număr factură etc.);
- conturile;
- suma;
- identificarea obiectului operației: cumpărare de materii prime, vânzare, plată, încasare, variația stocurilor;
- explicații şi alte informații utile.

Datele pe care documentul contabil le conține au corespondență în diverse fişiere (clienți, furnizori). Dispunem astfel de o contabilitate transformată în bază de date. J.-C. Dormagen arată că aceasta permite o descentralizare a sesizării datelor, ceea ce îi conferă entității contabile înțelegerea mai bună a operațiilor.

Esența inovației propusă de J.-C. Dormagen prin contabilitatea integrată o constituie adăugarea la schemele tradiționale a unei a treia dimensiuni care este obiectul tranzacției şi a noțiunii de cont de joncțiune, care permite demultiplicarea tranzacțiilor în faze succesive.

---

[1] Vezi Dormagen J.-C., *La comptabilité integrée*, La Villeguérin Editions, Paris, 1990, p.8

2. Controlul de gestiune şi modernizarea instrumentelor de tratare a informaţiei financiar-contabile

Tehnicile şi instrumentele contabile moderne prezintă informaţia de gestiune în forme perfect lizibile şi sugestive, ceea ce generează efecte pozitive asupra controlorilor de gestiune.

În primul rând, prin aceste instrumente informaţia se distribuie în mod operativ tuturor utilizatorilor. În aceste condiţii, managerul dispune de informaţii fiabile, conforme normelor contabile şi regulilor interne de gestiune, fiind capabil să măsoare şi să realizeze corecţiile care se impun.

Prin autocontrol are loc o creştere substanţială a calităţii informaţiilor contabile.

În al doilea rând, instrumentele integrate sunt cunoscute şi urmărite atât de informaticieni cât şi de contabili, adevăraţii producători ai informaţiilor financiar-contabile. Controlul de gestiune solicită o mare flexibilitate în informare, absolut necesară pentru evoluţia rapidă, într-o lume în continuă schimbare. Această exigenţă obligă contabilii să pună pe primul plan al preocupărilor satisfacerea obiectivelor urmărite de controlorii de gestiune. Ei trebuie să accepte spiritul principiilor contabile, dintre care menţionăm pe cele al permanenţei metodelor, prudenţei şi cel al necompensării.

Controlul de gestiune este situat actualmente între funcţia contabilă din ce în ce mai performantă şi funcţiile operaţionale care dispun nemijlocit de informaţii utile luării deciziilor.[1] În aceste condiţii este necesară utilizarea conducerii pe bază de sisteme care:

- administrează nu numai costurile ci şi valoarea, pe baza unor indicatori de performanţă;
- are în vedere schimbarea, şi nu stabilitatea, reconstruind standardul de performanţă în mod continuu şi înlocuind o funcţiune de diagnostic permanent (identificarea continuă a obiectivelor);
- asigură în mod continuu adecvarea acţiunilor şi comportamentelor

---

[1] Vezi Lorino Ph., *Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991.

la obiectivele întreprinderii (urmărirea îndeplinirii strategiei în organizație);

- sunt distribuite, respectiv utilizate de operatori şi repartizate diferiților actori ai întreprinderii.

Sistemele de gestiune nu înlocuiesc în mod spontan aceste condiții. Ele trebuie concepute pentru a le satisface şi ajusta în mod continuu.

3. Contabilitatea şi controlul de gestiune

Dezvoltarea controlului de gestiune în Europa a avut loc la jumătatea secolului trecut, după modelul întreprinderilor americane. Deşi mai puțin evoluată, contabilitatea avea drept principal obiectiv determinarea costului de producție şi a costului complet comercial.

Toate elementele constitutive ale cheltuielilor de exploatare erau calculate în detaliu, din momentul când se determina o unitate de lucru reprezentativă. Se calcula astfel un cost real al energiei consumate (m3, kwh), costul orei prestate de mentenanță pe meserii, costul real al manoperei directe şi indirecte pe categorii. Cheltuielile erau astfel repartizate şi redistribuite încât permiteau o cunoaştere precisă a costurilor complete ale produsului final. În acest mod a fost posibilă evaluarea corectă a stocurilor, producției în curs de execuție şi a celei finite.

Schimbările aduse de controlul de gestiune în SUA au introdus gestiunea previzională şi controlul bugetar. Au fost extinse metoda coeficienților şi a costurilor standard, până atunci puțin aplicate în Europa. Sub impulsul controlului de gestiune, contabilitatea de gestiune devine din ce în ce mai detaliată.

Controlul de gestiune se sprijină esențial pe contabilitate pentru a asigura producția de informații de gestiune într-o relație de tip clienți-furnizori.

4. Controlul de gestiune şi rolul său în conducerea întreprinderii

Controlul de gestiune a fost creat în marile întreprinderi pentru dezvoltarea şi asigurarea conducerii eficiente a acestora. El constituie un ansamblu de procese şi dispozitive care orientează deciziile, acţiunile, comportamentele în organizaţii pentru a le face coerente cu obiectivele pe termen lung şi mediu, pe care se sprijină sistemele de informare. Finalitatea lor este de a organiza performanţa întreprinderii şi, dacă este posibil, să identifice cauzele şi să le măsoare efectele. Controlul de gestiune se plasează între opţiunile strategice şi acţiunile de rutină. El este definit de Robert Newton Anthony drept procesul prin care managerii obţin asigurarea că resursele sunt obţinute şi utilizate în mod eficace şi eficient, pentru realizarea obiectivelor organizaţiei.[1]

În calitate de instrument al conducerii, controlul de gestiune se situează la un nivel distinct al ierarhiei întreprinderii, respectiv în cadrul direcţiei financiare, constituind garantul echilibrelor economice şi financiare.

Pentru a conduce o întreprindere este necesar un ansamblu de indicatori contabili-financiari fiabili corelaţi.

Controlul de gestiune presupune definirea conceptelor şi principiilor de conducere adaptate întreprinderii şi activităţilor sale , precum şi exprimarea acestora în norme interne.

Stabilind un echilibru just între restricţiile impuse de rigoarea gestiunii şi autonomia necesară acţiunii, metodele de gestiune influenţează direct comportamentul diferiţilor actori. Ca şi gestiunea personalului dar într-o mai mică măsură, contabilitatea şi controlul de gestiune participă la dezvoltarea întreprinderii care va fi dinamică sau conservatoare conform opţiunilor.

Raportarea informaţiilor contabile şi ale controlului de gestiune se exprimă prin elaborarea unui dosar de sinteză, a unui tablou de bord care cuprinde rezultate financiare, indicatori fizici ai activităţii şi analize economice de gestiune. Tablourile şi documentele sunt prezentate de regulă şi comentate în scopul de a clarifica managerii întreprinderii,

---

[1] Vezi Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, Paris, 1994, p. 36.

comparând rezultatele reale cu previziunile. În acest mod se pun în evidență evenimentele esențiale cu scopul de a permite decidenților să utilizeze informațiile aflate la dispoziția lor. Deciziile sunt luate ținând seama de evoluția parametrilor interni (starea de avansare a proiectelor în dezvoltare, nivelul de calitate al produselor, trezoreria, rezultatul financiar etc.) şi evoluția externă (evoluția piețelor, paritatea monetară, noua tehnologie, evoluția concurenței) în scopul de a îndeplini obiectivele fixate.

Managementul unei întreprinderi nu se rezumă numai la calitatea raportării şi pertinența comentariilor stabilite adesea într-un timp scurt. Tabloul de bord şi metodele de gestiune asociate pot deveni instrumente principale de mobilizare şi luare la cunoştință.

Dacă se admite ideea potrivit căreia contabilitatea este instrumentul de informare financiară cel mai bine adaptat, se observă că metodele de gestiune condiționează direct contabilitatea integrată atât în organizare, cât şi în metodele şi sistemele sale. Controlul de gestiune se sprijină pe soluțiile contabile cele mai simple. Trebuie determinați sistematic indicatori financiari normalizați care să fie în relație directă cu realitatea contabilă pertinentă.

Sistemele de gestiune care se depărtează de contabilitate prezintă o informație discutabilă şi incertă, care poate conduce la decizii eronate. Considerăm că evoluțiile constatate trebuie apreciate mai întâi în corelație directă cu indicatorii obținuți din contabilitate. Celelalte sisteme de măsurare nu trebuie să fie utilizate decât în completarea sistemului de gestiune economică şi financiară, evident de fiecare dată când contabilitatea de gestiune nu poate oferi indicatori utili luării deciziilor.

Observatorul calității contabile are drept obiectiv să promoveze contabilitatea în serviciul gestiunii. Unele studii arată că responsabilii contabili sunt încă puțin implicați în definirea contabilității de gestiune. Prin sistemele integrate, contabilitatea şi informatica trebuie să fie asociate cât mai mult posibil în definirea regulilor de gestiune şi a proceselor de tratare a informației. Tratamentul structurat al informației contabil-financiare necesită un minimum de precauție pentru a ajunge la calitatea dorită şi pentru a evita aplicarea soluțiilor complexe şi costisitoare.

Lipsa de participare a contabilității la definirea regulilor gestiunii arată că 75% din responsabilii contabili prezintă rezultatele direcției

generale şi în jur de 70% se declară solicitaţi de direcţiile operaţionale pentru a oferi informaţii de gestiune.

5. Apariţia de noi meserii şi organizări

Sub presiunea concurenţială, este important ca întreprinderea să fie cât mai performantă posibil, propunând pieţei produse adaptate şi fiabile la preţuri competitive. Dacă performanţa de ansamblu a unei întreprinderi pe piaţă depinde de fenomene externe, ea este influenţată şi de armonia dintre diferitele funcţiuni care o compun, de complementaritatea lor, precum şi de angajamentul personalului desemnat să o servească.

Managementul are un rol esenţial în relaţie cu diferitele nivele ale structurii operaţionale. Managerul este un responsabil operaţional confruntat zi de zi cu dificultăţi ale specializării întreprinderii, la care participă direct, asumându-şi responsabilitatea pentru performanţa acesteia.

Pentru îndeplinirea sarcinilor, el dispune de resurse umane şi se sprijină pe organizarea generală a întreprinderii pusă al punct de conducere.

Prin definiţie, managerul este un profesionist capabil să utilizeze mijloacele puse la dispoziţie, în condiţii de autonomie.

Asigurată prin controlul de gestiune, măsurarea performanţei conduce la o asumare a gestiunii, al cărui scop firesc îl constituie ameliorarea fără încetare a rezultatelor obţinute de întreprindere.

Misiunea contabilului a evoluat în mod esenţial. Cea mai mare parte a înregistrărilor contabile legate de fluxuri sunt concentrate în conturi, balanţe, sinteze de contabilitate generală şi contabilitate de gestiune.

Economiştii contabili au o viziune foarte completă asupra pieţei şi informaţiei financiar-contabile. Ei conduc ansamblul procesului de tratare a informaţiei pornind de la evenimentul real, până la cel al documentelor de sinteză ale contabilităţii şi a gestiunii. În acest sens, contabilitatea devine mai adaptabilă la circuitele existente.

Contabilii şi controlorii de gestiune trebuie să colaboreze în mod contructiv. Asemeni controlului de gestiune, profesia contabilă, în calitate de „furnizor" al datelor şi analizelor economice, constituie factor esenţial în

elaborarea deciziilor.

Evoluţia controlului de gestiune şi a contabilităţii este însoţită de schimbări profunde în organizare, care se exprimă prin apropierea funcţiilor de sinteză, prin regruparea într-o structură unică a tratării şi analizei informaţiei contabile şi de gestiune.

Această regrupare permite o reducere a costurilor atât prin standardizarea instrumentelor şi metodelor de lucru, cât şi prin efectul legat de tratarea în masă a datelor.

În modul de organizare menţionat distingem schematic trei nivele:

- direcţia financiară, contabilitate-gestiune;
- centre de servicii;
- activităţi operaţionale.

Primul nivel defineşte regulile şi principiile de gestiune, sintezele generale şi de raportare. Activitatea acestui nivel se sprijină pe unul sau mai multe *centre de servicii*. Acestea din urmă au misiunea de a trata informaţia contabilă şi de gestiune în folosul direcţiilor operaţionale. În acest mod apare ultimul nivel, cel al activităţilor operaţionale.

În cadrul mondializării economiei şi a puternicei presiuni care se exercită asupra costurilor referitoare la tratarea informaţiei sunt importante progresele obţinute comparativ cu celelalte organizaţii şi mediile actuale. Este absolut necesară implementarea unor tehnologii informatice performante.

Efortul de investiţie este indispensabil. Reuşita acestei etape depinde de profesionalismul controlorilor de gestiune, al contabililor şi informaticienilor, apţi să aplice soluţii pertinente pentru a da un suflu nou activităţii întreprinderii.

6. Concluzie

Ce ar trebui să fie controlul de gestiune?

1. Analiza obiectivelor şi procedurilor controlului de gestiune are în vedere:

- un sistem de obiective mai larg şi mai calitativ. Decidenţii nu caută numai să controleze rezultate, ci şi să măsoare performanţa de ansamblu a unui sistem;

- o coordonare printr-o urmărire permanentă, în timp real.

Pentru a pilota întreprinderea, într-un mediu din ce în ce mai complex şi incert, decidenţii au nevoie de un sistem de informare permanentă şi în timp real cu indicatori semnificativi cum este tabloul de bord.

Controlul de gestiune nu mai trebuie să măsoare rezultatele după desfăşurarea proceselor. El trebuie să ajute la luarea deciziilor de-a lungul procesului strategic şi operaţional.

2. Definiţia actuală a controlului de gestiune are în vedere:[1]

- un sistem de informare privind performanţele;

- un sistem de animare a organizaţiei;

- un sistem care se adaptează evoluţiilor producţiei.

Actualmente, controlul de gestiune este considerat drept un sistem de informare, care captează şi tratează în permanenţă informaţii trecute şi prezente pentru măsurarea performanţei activităţii întreprinderii. Introducerea dimensiunii strategice, dezvoltarea conceptului de pilotaj şi focalizarea gestiunii pe valoare au dus la apariţia de noi metode şi tehnici de control de gestiune.[2]

Ca sistem de informare, controlul de gestiune asigură:

- coordonarea;

---

[1] Vezi Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p.706-707.
[2] Vezi Ionaşcu I., *Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane*, op. cit., p. 136.

- învățarea (experiența) organizației.

Trebuie găsite metode de perfecționare a pertinenței acestui sistem, esențial pentru pilotajul strategic şi tactic al întreprinderii.[1]

[1] În această direcție subliniem titlul semnificativ al lucrării Guedj N. (coordinateur), *Contrôle de gestion, pour améliorer la performance de l'entreprise*, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000.

Bibliografie

1. Alazard Cl., Separi S., **Contrôle de gestion**, 2e édition, Dunod, Paris, 1994.
2. Bouquin H., **Les fondements du contrôle de gestion**, PUF, Paris, 1994.
3. Cardot Ch., **L'évolution de la comptabilité et ses conséquences sur le contrôle de gestion**, Revue Française de Comptabilité 298 – Mars 1998.
4. Dormagen J.-C., **La comptabilité integrée**, La Villeguérin Editions, Paris, 1990.
5. Guedj N. (coordinateur), **Contrôle de gestion, pour améliorer la performance de l'entreprise**, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
6. Ionaşcu I., **Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane. Studii privind paradigmele contabiliăţii**, Editura Economică, Bucureşti, 2003.
7. Lorino Ph., **Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités**, Dunod, Paris, 1991.

III. Controlul de gestiune în cadrul noului mediu concurențial

Controlul de gestiune reprezintă instrumentul privilegiat al conducerii întreprinderii, orientată în jurul axelor sale prioritare.

Entitățile cele mai dinamice îşi reorientează eforturile de progres şi principiile de organizare pentru creşterea radicală a calității şi diversității ofertei lor, într-un mediu din ce în ce mai fluctuant şi incert.[1]

Controlul de gestiune aplică conceptele fundamentale de peste şase decenii într-un context complet diferit de cel privind taylorismul. El trebuie să însoțească evoluția strategică a întreprinderii. Această necesitate conduce la efectuarea auditului controlului de gestiune, aspect particular al auditului operațional sau al celui integrat. Calitatea controlului de gestiune depinde de capacitatea sa de a garanta calitatea gestiunii. Rolul noilor instrumente de control au în vedere competitivitatea, crearea de valoare, perenitatea şi implicarea conducerii generale. Coerența noului ansamblu rezultă din interacțiunea dintre controlul de gestiune şi dispozitivele controlului strategic şi operațional.[2]

Într-un astfel de mediu este importantă aptitudinea instrumentelor de gestiune actuale care să orienteze în mod eficient întreprinderile în noul mediu concurențial, pentru a propune adaptări sau refondări ale acestor instrumente.

---

[1] Vezi Berthet J., *Le contrôle de gestion du nouvelle environnement concurrentiel*, în Guedj N. (coordinateur), *Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 483-506.

[2] Vezi Bouquin H., *Le contrôle de gestion, 4e édition mise à jour*, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p.431-432.

1. Controlul de gestiune clasic

Elementele respective sunt construite pentru a răspunde nevoilor de control, generate de modul de organizare taylorian al întreprinderilor şi din această cauză prezintă aceeaşi filosofie.

A. Dezvoltarea întreprinderii tayloriene

Sistemul taylorian s-a dezvoltat între cele două războaie în SUA în cadrul producției de masă. Obiectivul era atunci de a vinde la prețul cel mai scăzut, cel mai mare volum posibil de produse standard unei clientele încă puțin exigente. O mână de lucru abundentă era disponibilă pentru constituirea unui potențial al producției de masă, dar nivelul cunoştinţelor era relativ scăzut. Soluția reținută pentru integrarea rapidă a mâinii de lucru a fost delimitarea ansamblului operațiilor complexe de producție în blocuri izolate, suficient de simple pentru a fi înțelese fiecare, de majoritatea lucrătorilor în câteva zile. Această metodă a separării sarcinilor, prin taylorism, face posibilă dispoziția în foarte scurt timp a mâinii de lucru de execuție eficientă cu sarcini de organizare, concepție şi control. După cel de-al doilea război mondial, condițiile din Europa sunt identice cu cele care au determinat dezvoltarea acestui tip de organizare a muncii în SUA. Întreprinderile europene au fost reconstruite şi rămân astăzi organizate în esență, conform acestor principii.

B.Caracteristicile întreprinderii tayloriene

Aceste întreprinderi se caracterizează prin:

• *organizarea secvențială* a producției în secții omogene din punct de vedere tehnic, optimizând funcționarea lor independentă, la prețul timpilor morți şi stocuri intermediare importante, care asigură legătura acestor subansamble între ele şi cu clienții finali;

• *organizarea ierarhică,* ce separă serviciile funcționale şi atelierele, concepția şi fabricația, execuția şi controlul, care duc:

- la crearea unor servicii funcționale importante, definirea unor norme detaliate ce formalizează atribuțiile fiecăruia, organizarea fluxurilor de comunicații şi a celor fizice schimbate între fiecare sector din

întreprindere, respectiv controlul gestiunii, calității şi respectarea normelor;

- la compartimentarea sistemelor de informații pe domenii de activitate şi punerea lor în funcțiune în principal în sens vertical de la bază până la serviciile funcționale;

- la dezvoltarea din această cauză a unei informatici de gestiune, în serviciul lucrătorilor funcționali;

- la organizarea dezvoltării de noi produse în mod secvențial, în servicii separate, concepția, definirea mijloacelor şi lansarea producției. Acest demers, în care amontele nu ține suficient seama de aval, ocazionează frecvente discuții şi amânări foarte lungi ale dezvoltării;

- considerarea mâinii de lucru în mod cantitativ fără să se țină seama de randament şi fără a recunoaşte capacitatea de a propune ameliorări.

C. Filosofia tayloriană în controlul de gestiune clasic

Reprezentarea analitică a funcționării întreprinderii

Împărțirea sarcinilor şi compartimentarea organizațiilor face indispensabilă aplicarea unei rețele coerente de referințe pentru orientarea acțiunilor responsabililor de la toate nivelele ierarhice în sensul obiectivelor de ansamblu ale societății.

Controlul de gestiune descentralizat şi contabilitatea de gestiune au apărut din această necesitate:

- prin perfecționarea obiectivelor de ansamblu ale întreprinderii , care privesc şi secțiile omogene;

- prin calcularea de costuri complete, datorită fărâmițării proceselor printr-o afectare pe produs a cheltuielilor secțiilor omogene pe mai multe nivele cu chei de repartiție, prin care se dă socoteală în special a schimburilor de prestații dintre secții de asistență (servicii de întreținere, manipulări) şi de producție;

- prin utilizarea costurilor complete pentru evaluarea cesiunilor interne de produse dintre secții;

- prin determinarea pentru fiecare secție a abaterilor în raport cu standardele din bugete care consemnează lunar contribuția fiecărui responsabil la performanțele întreprinderii;

Toate aceste instrumente reflectă voința de a concepe întreprinderea ca o reconstituire de domenii de responsabilitate independente. Obiectivele şi analiza abaterilor se realizează prin formalizarea relaţiilor dintre aceste domenii sub formă de repartiţii şi facturări interne de prestaţii sau produse. Acest demers fundamental analitic are drept consecinţă:

- să pună la dispoziţia decidenţilor o reprezentare favorabilă a funcţionării întreprinderii, mult mai detaliată şi complicată pentru evaluarea rapidă a impactului deciziilor sau a factorilor;

- să întărească iluzia independenţei responsabililor „proprietarii bugetului lor", bazat pe obiective şi vânzând produse la preţuri stabilite altor secţii. Această iluzie determină comportamente contrare interesului global al întreprinderii.

Dificultatea controlului de gestiune clasic de a realiza productivitatea organizaţiilor de producţie

Modul de organizare taylorian are în vedere să optimizeze cu prioritate procesele de transformare în interesul fiecărei secţii omogene, care se bazează pe stocuri pentru a avea rolul de tampon între ele. Apare necesitatea unei cereri stabile a unor clienţi cărora li se poate livra imediat din stocurile comerciale.

Instrumentul economic clasic întăreşte căutarea productivităţii în automatizare, în măsura în care sunt luate în consideraţie câştiguri din operaţiunile de transformare elementare, creşterea globală a stocurilor şi a timpilor morţi, ce provin din rigiditatea crescândă a utilajului industrial şi defecţiunile unor decizii curente.

Această logică face întreprinderile tayloriene consumatoare de capital, pentru finanţarea stocurilor şi investiţiilor.

Dezvoltarea excesivă a instrumentelor funcţionale de gestiune în lipsa aprecierii realităţii concrete şi a ajutorului dat lucrătorilor operaţionali

Opţiunea „de a separa pe cei care gândesc de cei care visează" precum şi dezvoltarea crescândă a serviciilor de control, conduce la deconectarea progresivă de realitatea operaţională şi la evoluţia unor instrumente care ţin seama de criterii interne, în loc să aibă în vedere eficacitatea întreprinderii văzută de client.

Mentenanța sistemelor de informații de gestiune și corectare a erorilor au determinat disponibilitatea controlorilor de gestiune, al căror rol a devenit din ce în ce mai administrativ, în lipsa misiunii de a ajuta lucrătorii operaționali să ia decizii fundamentale din punct de vedere economic, în interesul întreprinderii.

Informația are un rol important în creșterea complexității instrumentelor și aspectul din ce în ce mai administrativ al funcțiilor de gestiune.

Aplicarea instrumentelor de gestiune a condus treptat la confundarea reprezentării realității cu realitatea însăși pe baza unor ipoteze simplificatoare ale reprezentării întreprinderii, cu caracter de restricție tehnică ce disimulează principalele elemente ale competitivității.

Astfel caracterul „sacru" al cheltuielilor fixe, care se referă în special la cheltuielile de structură și amortismente, a condus majoritatea societăților să caute salvarea mai mult în creșterea profitului variabil, decât în reducerea cheltuielilor respective. Entitățile respective nu și-au orientat eforturile spre creșterea volumului, producției, reducerea mâinii de lucru de execuție și a prețurilor de cumpărare, ce implică relații conflictuale cu furnizorii. Supraviețuirea societăților a făcut posibilă constatarea cheltuielilor fixe, care se pot diminua tot atât de repede ca și cele variabile.

Credința în intangibilitatea amânării schimbării acestor instrumente a condus de-a lungul anilor la optimizarea dimensiunii loturilor, minimizând totalul costurilor unitare de operare și punerea în posesie a stocurilor. Reducerea timpului schimbării instrumentelor în atelier putea permite nu numai reducerea drastică a costurilor complete, ci și în aceleași proporții a nivelului stocurilor și întârzierilor livrărilor către clienți. Această modelare a amânat douăzeci de ani revoluția lansării producției în „Just-in-time" în societățile occidentale.

La mijlocul anilor 1970, în marile întreprinderi, controlul de gestiune devenise un instrument greoi, rigid și puțin adaptat luării deciziilor, în serviciul aproape exclusiv al controlorilor de gestiune care, știau să interpreteze informațiile și din ce în ce mai puțin utilizate de operaționali în domeniul neocupat de controlul financiar, acela al indicatorilor fizici.

2. Apariţia unui nou mod de funcţionare a întreprinderilor

A.Noul mediu concurenţial

În raţiunea saturării progresive a nevoilor primare, aspiraţiile clienţilor, omogene şi stabile, deveniseră treptat, din ce în ce mai variate, mai sensibile în privinţa calităţii produselor şi serviciilor asociate faţă de preţul lor şi mult mai fluctuante în privinţa modei.

Paralel, creşterea varietăţii produselor oferite, reducerea duratei lor de viaţă, apariţia de noi tehnologii de producţie, ca şi mondializarea economică multiplică numărul concurenţilor pe fiecare piaţă, fac din ce în ce mai efemer orice avantaj concurenţial şi extrem de riscant orice pariu privind viitorul.

Pentru a supravieţui şi creşte în aceste condiţii în întregime noi, întreprinderile cele mai dinamice, între care primele au fost japoneze, au dezvoltat treptat noi mecanisme de funcţionare

B. Noul mecanism de funcţionare al întreprinderilor

Pentru a reuşi în acest nou mediu complex şi incert, mizele principale pentru întreprinderi sunt calitatea şi flexibilitatea, aşa cum sunt ele percepute de consumator. Întreprinderile trebuie să se preocupe de reducerea costurilor de adaptare, de întârzierea reacţiei, precum şi de diminuarea costurilor de producţie.

Necesitatea de a fabrica o mai mare varietate de produse, prin recurgerea la amânări de livrări la clientul final şi adaptări la fluctuaţiile cererii au sporit în manieră exponenţială complexitatea gestiunii fluxurilor şi operaţiilor de transformare în lanţ.

În faţa acestei noi situaţii modalitatea de producţie tayloriană era fără viitor, deoarece crea deja o complexitate prin fracţionarea sarcinilor şi concentrarea efectelor asupra gestiunii centralizate a fluxurilor şi stocurilor. Întreprinderile organizate pe baza acestui model şi-au văzut totalitatea câştigurilor de productivitate obţinute din operaţiuni de transformare anihilate, prin creşterea mijloacelor afectate reglării fluxurilor: informaţie

pentru programarea modificărilor de piese; efective, investiții şi cheltuieli generate de manipulări, stocuri şi elemente de inventar.

Remediul vine din Japonia, care a reluat problema de bază, ținând seama de *reducerea complexității la nivelul util just* pentru a face față varietății şi incertitudinilor. Acțiunile au fost angajate în două direcții complementare:

• Aplicarea celor cinci zero de-a lungul ciclului de producție şi comercializare:

- *Zero timp de schimbare a instrumentului*, care permite întreprinderii să se adapteze imediat fluctuațiilor cererii, să diminueze dimensiunea loturilor şi prin aceasta nivelul stocurilor.

- *Zero defecte*, prin ameliorarea fiecărei operații de producție, până la a nu mai produce cu defecte şi prin aplicarea unei politici de parteneriat cu principalii furnizori, care garantează conformitatea componentelor primite. Acest obiectiv permite economisirea directă a tuturor costurilor de control recepție sau după desfăşurarea proceselor, prin rebuturi-retuşări, garanție indirectă, suprimarea unei părți din stocuri care acoperă hazardul în privința calității şi evident satisfacerea clientului.

- *Zero opriri ale maşinilor* printr-o mentenanță preventivă, care permite înlăturarea părții stocurilor care acoperă elementele de hazard ale opririlor maşinilor.

- *Zero întârzieri*, când timpul producției devine inferior întârzierii apreciată normală de client, care conduce la o produție pe bază de comenzi şi nu numai pe bază de previziuni aleatorii, generatoare simultan de elemente nevândute şi absențe. Acest obiectiv permite economisirea stocurilor comerciale şi costurilor de gestiune.

- *Zero stoc*, consecință a aplicării celor patru situații precedente şi sursă de economii ale gestiunii administrative, fizice şi financiare la nivelul de 25% din valoarea adăugată.

• Diminuarea întârzierilor în concepția şi industrializarea noilor produse:

- un proces de dezvoltare în echipe prin colaborarea de la concepție prin studii, metode de fabricație, cumpărare, comerciale şi marketing,

pentru economisirea retururilor generate de diferiţi participanţi;

- căutarea unei inovaţii utile, punând accentul pe reutilizarea componentelor existente sau derivate şi tehnologiile de fabricaţie verificate;

- căutarea celei mai restrânse diversităţi prin reducerea numărului de noi componente, ceea ce contribuie la minimizarea diversităţii fluxurilor fizice, ameliorarea flexibilităţii şi reducerea stocurilor.

3. Apariţia noilor concepte de gestiune

Sfidarea complexităţii nu poate fi evidenţiată decât prin mobilizarea totală a competenţelor tuturor persoanelor din întreprindere şi aplicarea principiilor organizării, în opoziţie totală cu cele ale organizării tayloriene:

- anularea barierei dintre cei care gândesc şi cei care produc este posibilă prin transferul de sarcini şi competenţe de servicii centrale spre cele considerate de execuţie în organizarea taylorianã;

- mobilizarea creativităţii oamenilor formaţi, motivaţi şi responsabilizaţi printr-o amplificare a rolului lor (conform cercurilor de calitate) reprezintă sursa primordială a acţiunilor de ameliorare. Esenţa progresului se bazează pe multiplele acţiuni angajate direct şi nu prin servicii centrale judecând după o reprezentare imperfectă a realului;

- aplicarea planurilor de acţiune transversale, de-a lungul ciclurilor comandă-cumpărare- fabricaţie- livrare şi a dezvoltării noilor produse, în opoziţie cu logica delimitării întreprinderii în secţii omogene, de ignorare a stocurilor şi a timpilor morţi şi de compartimentare pe verticală a organizaţiilor.

Toate aceste schimbări în principiile de funcţionare şi de organizare a întreprinderilor pun în discuţie principiile aferente controlului de gestiune clasic, considerate moşteniri ale taylorismului: reprezentarea analitică a întreprinderii, interesul pentru operaţiile de transformare, înţelegerea realităţii prin sistemele de informaţii complexe, dar inutilizabile numai pentru lucrătorii funcţionali.

Principii de bază

A. Noul limbaj de gestiune constituit din indicatori, fizici, financiari, comuni controlului de gestiune şi lucrătorilor operaţionali

Prima caracteristică a noului demers este de a se sprijini pe multitudinea unor acțiuni elementare, angajate direct.

Acest demers se opune unui mod de decizie centralizat pe baza unei modelări economice care, deşi perfecționată, rămâne rudimentară în fața creşterii complexității deciziilor de luat şi este incapabilă să ghideze acțiunile spre noi căi de progres:

- pe de o parte, pentru că elementele de ameliorat se exprimă în unități fizice, nu direct în unități monetare;
- pe de altă parte, pentru că instrumentele economice clasice sunt utilizate în orientarea alegerilor în materie de simplificare, sunt în imposibilitatea de a exprima cifric impactul unei decizii izolate asupra costurilor de organizare, care rezultă din interacțiuni, cu caracter complex.

Calculul economic nu ar putea compara decât costurile directe ale diferitelor soluții şi ar conchide la respingerea oricărei standardizări care ar corespunde unei alinieri a piesei cel mai puțin costisitoare față de cea mai costisitoare.

În astfel de condiții este necesară definirea noilor metode pentru orientarea acțiunilor elementare, în înlocuirea instrumentului economic neperformant.

Controlul de gestiune trebuie să integreze folosirea indicatorilor fizici compuşi din două părți indisociabile:

- o primă parte, compusă din indicatori fizici, deveniți indispensabili pentru a exprima o realitate complexă, evolutivă şi a ghida mai direct acțiunile operaționale. Aceşti indicatori vor fi structurați pe baza comportamentului, indiferent în ce funcție a întreprinderii se aplică, chiar dacă ei conduc în mod izolat la decizii nerentabile: se va standardiza chiar dacă aceasta va necesita costuri. Ei vor măsura satisfacția clienților, calitatea, întârzierile în execuția comenzilor, fiabilitatea maşinilor, întârzierile în dezvoltarea noilor produse, nivelele de formare a personalului. Definirea riguroasă a acestora, ca şi a indicatorilor financiari,

le conferă aceeaşi credibilitate.

• o parte economică, indisociabilă de precedenta şi pentru care ea constituie expresia sintetică.

Indicatorii fizici permit conducerea directă a acţiunilor. Ei au un impact imediat asupra costurilor sau veniturilor. Se observă caracterul complementar al celor două părţi.

Folosirea simultană a indicatorilor fizici şi economici permite asigurarea investiţiilor informatice în scopul ameliorării nivelelor de calitate sau de service, cu un impact economic greu de evaluat. Este suficientă cuantificarea avantajelor prevăzute şi asigurarea că planurile de acţiune care însoţesc aplicarea noilor instrumente conduc la rezultatele aşteptate.

Tablourile de bord comune controlului de gestiune şi celui operaţional.

Pentru a obţine o apreciere unică a obiectivelor şi realizărilor, indicatorii fizici şi financiari vor fi regrupaţi în tablouri de bord comune controlorilor de gestiune şi lucrătorilor operaţionali.

Acest demers va evita orice derivă a serviciilor de gestiune departe de realitate şi va sensibiliza operaţionalii în legătură cu aspectele economice ale deciziilor lor.

Pentru asigurarea că noile instrumente de gestiune sunt în aceeaşi fază cu noile practici operaţionale, indicatorii trebuie să fie identificaţi mai întâi la utilizatori operaţionali apoi selecţionaţi progresiv de jos în sus de responsabilii ierarhici. Aceste tehnici de control au devenit un avantaj competitiv determinant şi un câmp de inovare decisiv.[1] Este vorba de a fi mai performanţi decât concurenţii.[2]

B. Predominanţa punctului de vedere a întreprinderii asupra celui al delimitării ierarhice

A doua învăţătură prezentată de noul demers este că se bazează pe comunicare şi planuri de acţiune transversale care consideră fiecare sector solidar la performanţele societăţii în scopul:

---

[1] Vezi Lorino Ph., *Le contrôle de gestion strategique, La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991, p. 5-6.
[2] Porter M., *L'Avantage concurrentiel*, Dunod, Paris, 1997.

- reducerii întârzierilor de livrare ale unei comenzi, prin asocierea rețelei şi service-ului comercial, furnizorii, cumpărările, producția şi eventual transporturile;

- reducerii ciclului de concepție, prin asocierea marketingului, studiilor, metodelor, cumpărărilor, calității şi producției;

- ameliorării calității prin mobilizarea eforturilor, prin examinarea studiilor, metodelor, cumpărărilor şi fabricației pentru a defini în mod conjunct produsele realizabile cu ajutorul proceselor de producție stăpânite.

Acest nou tip de relație implică:

• punerea în funcțiune a tablourilor de bord transversale, de-a lungul axelor logistice şi de concepție care servesc drept suport comun planurilor de acțiuni ale tuturor funcțiilor implicate.

Pentru logistică, se vor urmări pe de o parte, întârzierile de livrare la client, pe de altă parte, reducerea tuturor întârzierilor interne (întârzierea remontării comenzilor rețea, tratamente administrative de fabricație, transport spre punctul de vânzare...).

Este importantă necesitatea măsurării percepției clientului. Atunci când, o societate vinde unei rețele de distribuitori şi nu clientului final, este imprudent să nu se satisfacă la livrare 99% din comenzile aflate în întârziere. Trebuie verificat ca distribuitorul să administreze corect propriile stocuri, măsurând operativ prin sondaj cota comenzilor client service la propriul magazin.

Pentru concepție, se va urmări spre exemplu, pentru fiecare proiect, în afara datelor cheie, conformitatea cu obiectivele, a definiției, realizării prototipurilor şi calității lor, apoi definirea mijloacelor de fabricație, fiabilitatea şi calitatea prescrierilor, alegerea furnizorilor şi punerea la punct a propriilor procese de fabricație.

Acest demers vizează detectarea suficient de rapidă a întârzierilor sau anomaliilor pentru a dispune de timp pentru efectuarea corecțiilor mult mai adecvate decât prin perfecționarea metodelor de măsurare a cheltuielilor de industrializare.

• încorporarea în tablourile de bord ale fiecărui responsabil[1], în afara propriilor indicatori, pe cei de care el este responsabil împreună cu alte funcţii (exemplu: cheltuieli de garanţie pentru producţie şi cumpărări). Acest demers rezolvă problemele puse de segmentarea excesivă a abaterilor (exemplu: cui se afectează abaterile privind stocurile de produse finite, direcţiei comerciale care nu a putut vinde produsele fabricate, sau conducerii, care nu a ştiut să producă exact ceea ce a dorit direcţia comercială). Va fi suficientă apariţia depăşirii de stoc atât în tablourile de bord ale direcţiilor producţiei şi comerciale şi solicitarea unor măsuri de diminuare.

• luarea în considerare în cazul fiecărei funcţii a obiectivelor strategice ale întreprinderii. Acest obiectiv va fi atins construind tablouri de bord care regrupează indicatori asimilaţi obiectivelor respective sau temelor privind orice întreprindere: calitate, resurse umane, informatică, investiţii, produse-pieţe cu destinaţia responsabililor corespondenţi sau în dezavantajul conducerii generale. Un bun tablou de bord poate fi un avantaj competitiv.[2]

Tablourile de bord ale responsabililor ierarhici vor fi structurate conform aceloraşi teme şi vor relua pentru fiecare dintre ele, elementele care măsoară *contribuţia* lor la obiectivul comun.

Corelaţie indirectă dintre tabloul de bord pe temă şi pe domeniu de responsabilitate va garanta că fiecare responsabil nu se va mulţumi să acţioneze funcţie de obiectivele locale pe termen scurt, ci va contribui la creşterea eficacităţii globale a întreprinderii.

Luarea în consideraţie a obiectivului flexibilităţii pentru funcţiile de producţie, se va traduce prin inversarea raţionamentului clasic. În loc să se aprecieze evoluţia cheltuielilor în raport cu cheltuielile bugetate, ajustate activităţii conform regulilor variabilităţii prestabilite, variabilitatea va deveni un obiectiv:

- de creştere a activităţii, cheltuielile trebuind să fie mai flexibile pentru a se încadra de buget;

- de diminuare a activităţii, cheltuielile trebuind să fie mai variabile,

---

[1] Vezi Bouin X., Simon Fr.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 2001, p. 81-97.
[2] Vezi Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p.533.

pentru a menține costurile complete în aşa fel ca funcția de producție să contribuie la efortul de reducere a „cheltuielilor fixe" atunci când conjunctura devine dificilă.

C. Conducerea pe bază de pluri-obiective pentru fiecare responsabil

A treia învățătură ce poate fi adusă de noul demers este că el se bazează pe o mobilizare a inteligenței tuturor actorilor întreprinderii, pentru a angaja simultan acțiuni în toate domeniile, ceea ce permite creşterea flexibilității şi productivității.

În această logică, decizia unui operațional nu va fi luată în mod izolat, ci va exprima în domeniul său de activitate, pluralitatea obiectivelor întreprinderii.

Tablourile de bord vor trebui asociate pe aceleaşi suporturi, ansamblul factorilor de apreciere, uneori voit contradictorii. Spre exemplu, mentenanța se va asocia cu indicatorii de cheltuieli, rata mentenanței preventive şi rata fiabilității maşinilor.

În raport cu situația tradițională, demersul propus conduce la constituirea instrumentelor de gestiune prin aprecierea precisă şi convențională (reguli de ajustare) a unei mici părți a realității, cu instrumente care acoperă un domeniu mult mai extins, datorită indicatorilor fizici care lasă o marjă extinsă de apreciere şi de decizie utilizatorilor.

D.Întâietatea acordată planurilor de acțiune şi previziunilor

Progresele extrem de rapide realizate de întreprinderi animate de noile principii, se bazează înainte de toate pe mobilizarea generală a tuturor factorilor exteriori precum şi construirea unui sistem de animare sprijinit sistematic pe planuri de acțiune şi previziuni ale ciclului de gestiune.[1] Aceasta ar implica în special, accentul pe performanțele previzionale în raport cu obiectivul şi elaborarea unui buget lunar, al cărui obiectiv se bazează, în 60-70% din cazuri, pe o listă de acțiuni, cu responsabili, planuri de aplicare şi resurse necesare identificate. Actualizarea lunară a previziunilor fără afectarea obiectivului anual, orientat spre calendarul reuniunilor de decizii ale întreprinderii şi nu spre

cel al obţinerii de rezultate aşa cum se petrece frecvent.

E. Simplitatea instrumentelor de gestiune, condiţia eficacităţii lor

Viitorul instrument de gestiune trebuie să contribuie la reducerea complexităţii. El trebuie să se concentreze asupra esenţialului şi să dea rezultate direct interpretabile. Gestiunea pe baza indicatorilor fizici fiind relativ uşoară, pe plan bugetar şi contabil, vor trebui întreprinse eforturi de simplificare cu expresie directă în cheltuieli primare, în bugetul lunar care integrează obiectivele de progres, respectiv pentru previziuni şi realizări.

Aceasta permite asigurarea continuităţii în procesul de animare, la finele exerciţiului, prin modificări standard de referinţă. În principiu, bugetul anual va fi construit ca o previziune, ţinând seama de obiectivele pe care se bazează.

Într-un sistem tradiţional compartimentat, gestiunea relaţiilor dintre servicii de mentenanţă, informatică şi unităţile operaţionale se bazează pe facturări interne de prestaţii, care dau clientului responsabil numai cantitatea comandată şi prestatorului numai costul complet al unităţii de prestaţie. Acest ultim obiectiv este cu atât mai dificil cu cât numărul de ore facturate este mai ridicat, prestatorul este mai incitat să-şi sporească activitatea prin cheltuielile generale ale întreprinderii, decât să colaboreze cu clientul la reducerea costurilor.

F. Arhitectura sistemelor de informaţii adaptate noului tip de animare

Noul mod de funcţionare a întreprinderii se bazează pe o animare transversală şi una puternic descentralizată a iniţiativelor. Această structură ar trebui să faciliteze comunicarea dintre toţi actorii şi să ofere fiecărui responsabil informaţiile adaptate mediului său.

În vechea organizare, obiectivul era de a trece fără discontinuitate de la obiective şi abateri globale la cele ale secţiilor omogene, printr-o cercetare succesivă a compartimentelor şi naturii cheltuielilor. În această viziune ierarhică rigidă, terenul ar putea să dispună de detalii mult mai fine decât organele conducătoare, dar în interiorul aceloraşi grile de analiză. Un singur sistem de informaţii ar putea, în principiu, să satisfacă nevoile serviciilor centrale şi locale.

---

[1] Vezi Bouin X., Simon Fr.-X., op.cit., p. 29-37.

Noua logică implică în schimb o ruptură dintre primul nivel sintetic al grilei de analiză, comun tuturor funcțiilor întreprinderii şi care oferă o imagine globală a mecanismului de funcționare şi un al doilea nivel, lăsat la inițiativa fiecărui lucrător operațional, pentru a permite modelarea sistemului de conducere privind variabilele cheie ale mediului său şi de a le face să evolueze uşor funcție de nevoi. În prezent sunt necesare două tipuri de instrumente complementare pentru a atinge acest obiectiv: un instrument central, care administrează informațiile sintetice standardizate, delimitate şi sursa tuturor tablourilor de bord de la entitățile operaționale până la conducerea întreprinderii.

Acest instrument trebuie să regrupeze din punct de vedere funcțional toți indicatorii fizici şi financiari utilizați în tablourile de bord ale responsabililor în cadrul tuturor funcțiilor, pentru bugete, previziuni şi realizări.

În acest sens, rolul controlului de gestiune are în vedere:

- conceperea structurilor sistemelor de informare prin definirea funcțiilor şi obiectivelor;

- buna funcționare a acestui sistem prin controlul realizărilor în raport cu obiectivele;

- utilizarea sistemului în scopul creşterii rentabilității capitalurilor investite;

- formularea avizelor şi recomandărilor privind operațiile proiectate şi realizate.[1]

Prin intermediul noilor instrumente se va aprofunda reflecția economică, mai ales pe plan calitativ cu accent pe reactivitate, anticipare, consiliere şi performanță colectivă.[2]

---

[1] Vezi Galambert P., *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, De la mesure des performances à l'intéressement aux resultants,* Les Éditions d'Organisation, Paris, 1991, 9. 170-171.

[2] Vezi. Cuyanbère Th., Muller J., *Contrôle de gestion, tome 2: la gestion prévisionnelle et budgétaire,* La Villeguérin Éditions, Paris, 1991, p. 261.

Bibliografie

1. Alazard Cl., Separi S., **Contrôle de gestion**, 2e édition, Dunod, Paris, 1994.
2. Berthet J., **Le contrôle de gestion du nouvelle environnement concurrentiel**, în Guedj N. (coordinateur), **Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise**, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
3. Bouin X., Simon Fr.-X., **Les nouveaux visages du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2001.
4. Bouquin H., **Le contrôle de gestion**, 4e édition mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998.
5. Cuyanbère Th., Muller J., **Contrôle de gestion**, tome 2: La gestion prévisionnelle et budgétaire, La Villeguérin Éditions, Paris, 1991.
6. Galambert P., **Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, De la mesure des performances à l'intéressement aux resultants**, Les Éditions d'Organisation, Paris, 1991.
7. Lorino Ph., **Le contrôle de gestion strategique, La gestion par les activités**, Dunod, Paris.
8. Porter M., **L'Avantage concurrentiel**, Dunod, Paris, 1997.

IV. Tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă

1. Preliminarii

Aceste instrumente au apărut în contexte economice diferite şi s-au dezvoltat în anii 20 ai secolului XX. Astfel, în SUA managerii primesc, prin delegație[1], responsabilitatea de gestiune a fiecărui serviciu. Atenția lor este orientată pe rentabilitatea activelor ce le sunt încredințate. S-au introdus modalități de separare a componentelor responsabilității managerilor din punctul de vedere al rentabilității investițiilor, într-o logică strict financiară care serveşte motivării şi a evaluării performanțelor.

2. Tabloul de bord

Tabloul de bord este un instrument menit să sintetizeze informația necesară conducerii.[1] Cu ajutorul acestuia realizează o permanentă şi intensă informare a decidenților asupra modului în care evoluează fenomenele specifice activităților conduse.

Construcția unui flux informațional la nivelul unei structuri organizate (întreprindere) oferă posibilitatea stabilirii unor obiective

[1] Vezi Gray J., Pesqueux Y., *Evolutions actuelles des systèmes de tableau de bord. Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises,* în Revue Fançaise de Comptabilité, nr. 242 – Fevrier, 1993, p.61-70.

precise care definesc evoluția viitoare a activităților întreprinderii, un control frecvent al realizărilor şi constatarea abaterilor de la „traiectoria" prevăzută inițial.

Prin intermediul tabloului de bord se stabilesc obiectivele imediate, se urmăresc şi se validează realizările față de previziuni. Sunt prezentate, de asemenea, într-o formă precisă şi rapidă incidentele care pot pune în pericol atingerea obiectivelor propuse.

Tabloul de bord constituie un sistem de informații (indicatori) care orientează atenția responsabililor asupra punctelor cheie de urmărit în vederea îndeplinirii obiectivelor fixate[2]. El ajută conducerea întreprinderii, oferindu-i posibilitatea măsurării drumului parcurs (şi a celui rămas) pentru atingerea obiectivelor şi permite luarea deciziilor, punerea în aplicare a planurilor de acțiuni şi luarea măsurilor corective.

Tabloul de bord oferă responsabililor decidenți posibilitatea de „a comunica" cu cei conduşi în vederea obținerii informațiilor cu privire la derularea tuturor activităților întreprinderii, de a atrage atenția responsabililor asupra punctelor cheie ale gestiunii în scopul ameliorării acesteia.[3]

Utilizarea tabloului de bord oferă conducerii întreprinderii posibilitatea de a-şi concentra acțiunile asupra anumitor domenii de activitate şi de a fixa, pentru acestea, obiective încredințate unor centre de responsabilitate. El devine un instrument indispensabil, un mijloc prin care conducerea întreprinderii verifică dacă aceste centre reuşesc realizarea obiectivelor stabilite, identificând abaterile ***„pierderi-realizări"***.

Pentru fiecare centru, căutarea unor indicatori performanți nu trebuie să conducă la publicarea tardivă a tabloului de bord.

Tabloul de bord este menit să pună în evidență *punctele de alertă* ale întreprinderii, sensul evoluției sale în raport cu obiectivele fixate şi, în consecință, să ajute la îmbunătățirea performanțelor acesteia. Acest tablou constituie **un instrument de lucru indispensabil conducerii operative a întreprinderii, este conceput ca un *centralizator de informații* prezentate**

---

[1] Vezi Tabără N., Chetrariu G., *Tabloul de bord – coordonată a managementului modern*, Revista Gestiunea şi contabilitatea firmei, nr. 7 – iulie 2002, p. 2-8.
[2] Vezi Guedj N. (coordinateur), *Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 285-339.
[3] Vezi Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p. 523-537.

într-o formă sistematică, sinoptică, referitoare la starea şi evoluția fenomenelor economice ce caracterizează domeniile de activitate ale acesteia. El este instrumentul care oferă conducerii „sinteza" absolut necesară pentru a cunoaşte şi efectua, într-un interval minim de timp, o analiză cât mai completă asupra modului de desfăşurare a activităților conduse, în care evaluarea nivelului atins se face precis, pe bază de date certe, obținute sistematic şi oportun.

Periodicitatea tablourilor de bord de gestiune este funcție de importanța informațiilor pe care le oferă pentru luarea deciziilor pe termen scurt

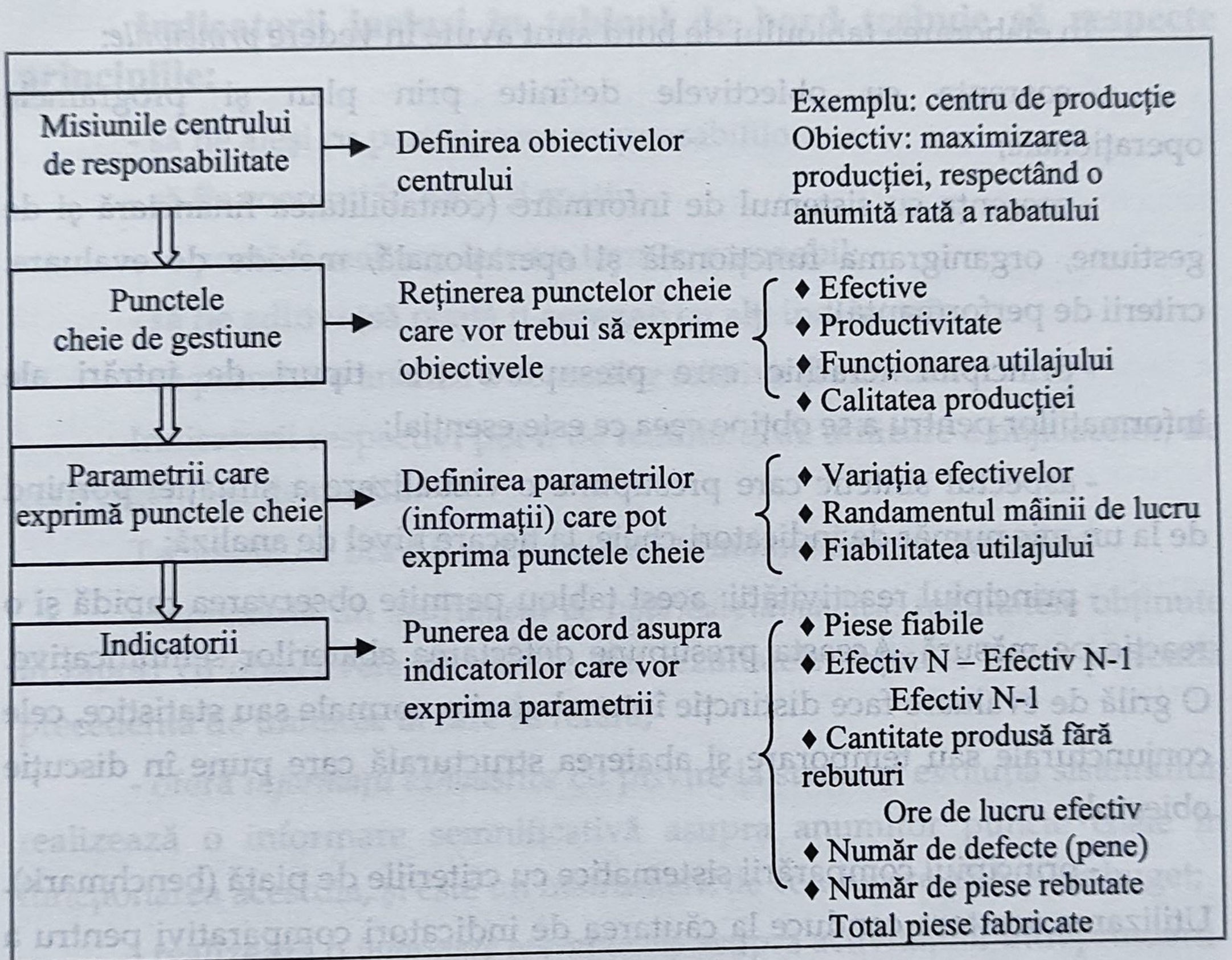


Fig. 1. – Determinarea indicatorilor pertinenți în raport cu sfera de acțiune şi natura delegării sau destinatarului tabloului de gestiune

Sursa: Alazard Cl., Separi S., Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1994, p. 827.

Factorii cheie de succes se modifică funcție de evoluția situației întreprinderii şi mediului acesteia. Aceasta implică o revizuire periodică a

tablourilor respective.[1]

Tabloul de bord reuneşte un ansamblu de indicatori care permit managerilor să ia cunoştinţă de starea şi evoluţia sistemului pe care ei îl conduc şi să identifice condiţiile care influenţează corespunzător cu natura lor.[2] El permite formularea răspunsului la întrebarea: *„este starea şi evoluţia sistemului condus conformă cu starea şi evoluţia dorită?"*

Prin folosirea acestui tablou se obţine o imagine globală a gestiunii, un ansamblu coerent de informaţii din spaţiul intern şi extern sistemului (întreprinderii), care permite caracterizarea şi localizarea responsabililor şi adoptarea de decizii eficiente.

În elaborarea tabloului de bord sunt avute în vedere *principiile*:

- coerenţa cu obiectivele definite prin plan şi programele operaţionale;

- coerenţa cu sistemul de informare (contabilitatea financiară şi de gestiune, organigrama funcţională şi operaţională, metode de evaluare, criterii de performanţă);

- principiul ierarhic care presupune trei tipuri de intrări ale informaţiilor pentru a se obţine ceea ce este esenţial;

- aspectul sintetic care presupune o vizualizare a situaţiei pornind de la un mic număr de indicatori-cheie, la fiecare nivel de analiză;

- principiul reactivităţii: acest tablou permite observarea rapidă şi o reacţie pe măsură. Aceasta presupune detectarea abaterilor semnificative. O grilă de evaluare face distincţie între abaterile normale sau statistice, cele conjuncturale sau temporare şi abaterea structurală care pune în discuţie obiectul;

- principiul comparării sistematice cu criteriile de piaţă (benchmark). Utilizarea acestora conduce la căutarea de indicatori comparativi pentru a putea compara performanţa întreprinderii cu cea a concurenţilor. Aceasta presupune realizarea de progrese în gestiunea întreprinderilor (căutarea calităţii totale şi ameliorării continue).

---

[1] Vezi Mikol A., Stolowy H., *Cas practiques de comptabilité analitique et contrôle de gestion*, 3° édition, CLET, paris, 1989, p. 242-244.

[2] Vezi Cuyauberre Th., Muller J., *Contrôle de gestion, tome 2: la gestion prévisionnelle et budgétaire*, La Villeguérin Editions, Paris, 1991, p. 202-213.

Structura tabloului de bord

Pentru o configuraţie dată a tabloului de bord, s-a convenit selecţionarea informaţiilor pertinente şi reţinerea indicatorilor adoptaţi.

Informaţiile pertinente îl învaţă pe decident asupra factorilor-cheie de succes ai centrului respectiv. Alegerea indicatorilor se face în acord cu participarea responsabililor operaţionali ai centrului în scopul evitării conflictelor şi contestaţiilor. Nu trebuie uitată regula celor 20/80 care se aplică în materie de informare. Este posibilă, în astfel de condiţii, acoperirea a 80% din informaţiile necesare cu 20% din indicatorii utilizabili.

Indicatorii incluşi în tabloul de bord trebuie să respecte principiile:

- să fie aleşi cu participarea responsabililor;
- să fie coerenţi în timp şi spaţiu;
- să poată fi realizaţi într-un termen rezonabil;
- să fie aditivi (să poată fi agregaţi cu alţi indicatori);
- să permită o analiză a abaterilor relative şi cumulate.

Indicatorii respectivi pot fi de rezultate, de utilizare a mijloacelor, de convergenţă şi de mediu.[1]

Tabloului de bord îi sunt asociate următoarele caracteristici:

- reprezintă un *instrument de informare dinamică*: rezultatele obţinute în raport cu obiectivele prevăzute sau rezultatele obţinute într-o perioadă precedentă de unitatea la care se referă;
- oferă *informaţii exhaustive* cu privire la starea şi evoluţia sistemului; realizează o informare semnificativă asupra anumitor puncte cheie în funcţionarea acestuia, şi este un instrument de conducere alături de buget;
- realizează o *informare operaţională* asupra activităţilor întreprinderii.

Caracterizarea şi localizarea responsabilităţilor, în condiţiile managementului modern al întreprinderii, presupune necesitatea ca fiecare centru de responsabilitate să dispună de propriul său tablou de bord.

În aceste condiţii, se disting:

---

[1] Vezi Duff R., *Encyclopédie de la gestion et du management*, EGM, Editions Dalloz, Paris, 1999, p. 1187.

- **tabloul de bord general,** asociat conducerii întreprinderii, văzută în ansamblul său;

- **tablouri de bord specifice** diferitelor domenii de activitate ce vor particulariza prin conținutul informațional sarcinile ce revin centrelor de responsabilitate în cauză.

Prin capacitatea de sinteză oferită de parametrii săi cheie, **tabloul de bord general** face posibilă relevarea, într-un mod operativ, a aspectelor de funcționare/nefuncționare ale firmei.

Esențial în elaborarea acestuia este modul în care se integrează şi regăsesc în cadrul lui conținutul informațional al tablourilor de bord specifice diferitelor domenii de activitate ale întreprinderii.

Se creează astfel un nou stil de relații în procesul conducerii. Delegarea de putere devine un mijloc eficace de mobilizare şi realizare a obiectivelor de ansamblu ale firmei.

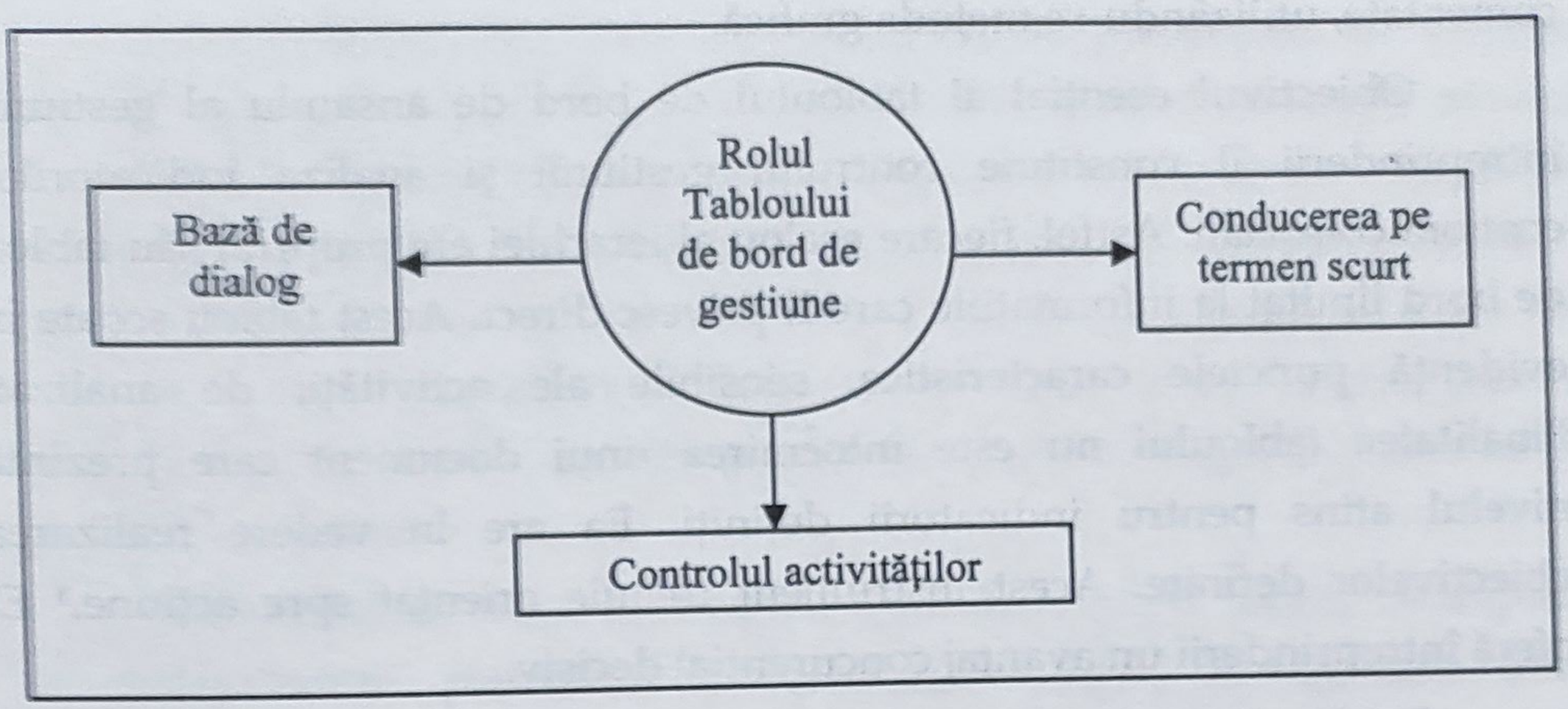
Un alt domeniu în care se manifestă necesitatea existenței tabloului de bord este legată de cerința de informare sistematică, completă şi corectă a decidenților privind funcționarea (starea şi evoluția) procesului financiar microeconomic, în scopul fundamentării şi luării deciziilor de reglare a tuturor activităților întreprinderii, conform criteriilor de eficiență.

Tabloul de bord al întreprinderii conține informații globale, agregate care descriu evoluția marilor orientări strategice ale întreprinderii, în timp ce **Tabloul de bord de gestiune** descrie evoluția activităților specifice diferitelor domenii de responsabilitate.

Tablourile de bord de gestiune

Aceste tablouri furnizează informații comerciale, financiare, sociale, tehnice, monetare, cantitative şi/sau calitative. Cu ajutorul lor sunt comparate obiectivele cu realizările şi puse în evidență abaterile corespunzătoare. Tablourile menționate sunt instrumente de urmărire a activităților diferitelor centre de responsabilitate.

Rolul Tabloului de bord de gestiune derivă şi din faptul că permite diferiților responsabili să ia decizii rapide în legătură cu activitățile lor, să urmărească sistemul - întreprinderea. El serveşte ca bază de dialog şi control.



Punerea în aplicare a tabloului de bord al activității de gestiune trebuie să înceapă cu luarea în considerare a obiectivelor strategice ce orientează conducerea firmei şi respectiv centrele de responsabilitate.

Această transpunere se realizează pe *etape* şi cuprinde:

1. identificarea obiectivelor domeniului de activitate strategic;

2. identificarea factorilor cheie de succes;

3. integrarea acestor factori în tablourile de bord ale centrelor de responsabilitate;

4. definirea indicatorilor de urmărit;

5. stabilirea referințelor şi a unui model de analiză a rezultatelor;

6. punerea la punct a unui sistem de interpretare a informațiilor şi difuzarea documentelor.

Tablourile de bord servesc drept instrumente de coordonare şi între nivelurile ierarhice. Pentru centrele de responsabilitate, indicatorii pot fi definiți ca măsuri ce permit, pe de o parte urmărirea factorilor cheie de succes privind realizarea activităților, iar pe de altă parte nivelul consumului de resurse.

În concluzie, tabloul de bord constituie un instrument de gestiune pe termen scurt care asigură, în cele mai bune condiții, obținerea unor informații generale, angajarea unor acțiuni corective, pregătirea deciziilor şi supravegherea executării lor. Informațiile conținute în tabloul de bord trebuie să fie axate pe responsabilitățile efective, concise, exprimate cifric şi

comentate, utilizându-se metoda grafică.

Obiectivul esențial al tabloului de bord de ansamlu al gestiunii întreprinderii îl constituie controlul gestiunii şi analiza indicatorilor economico-sociali. Astfel, fiecare eşalon al ierarhiei are propriul său tablou de bord limitat la informațiile care îl privesc direct. Acest tablou scoate în evidență punctele caracteristice, sensibile ale activității de analizat. Finalitatea tabloului nu este întocmirea unui document care prezintă nivelul atins pentru indicatorii definiți. Ea are în vedere realizarea obiectivelor definite. Acest instrument trebuie orientat spre acțiune.[1] El oferă întreprinderii un avantaj concurențial decisiv.

Există tablouri de bord pe responsabilități distincte. Informațiile conținute în tablourile de la nivelele inferioare sunt rezumate sau chiar suprimate în tablourile de la nivelele superioare.

La eşalonul final al ierarhiei, Tabloul de bord de ansamblu al gestiunii constituie o sinteză a realizărilor în raport cu planul de acțiune.

3. Conceptul de responsabilitate contabilă

Responsabilitatea contabilă este structurată în scopul de a exprima gradul de realizare a obiectivelor pe seama informațiilor contabile şi financiare, din moment ce obiectivele au fost exprimate în raport cu profitul. Această noțiune se bazează pe contabilitatea de gestiune, adaptată structurii întreprinderii în aşa fel încât fiecare manager vizualizează numai rezultatele activităților care intră în sfera lor de responsabilitate. Sistemul de documente contabile la toate nivelele de delegare este conceput şi utilizat prioritar în calitate de instrument de control al propriilor operații cu costurile respective.

Sistemul responsabilității contabile se bazează pe contabilitatea rezultatelor analitice la fiecare nivel.[2] El oferă responsabililor autonomia utilizării mijloacelor care le sunt atribuite pentru realizarea obiectivelor propuse. Performanțele nu pot fi evaluate decât prin rezultatele obținute.

---

[1] Vezi Bouin X., Simon F.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 2001, p. 81-95.
[2] Vezi Weygandt J.J., Kieso D.E., Kimmel P.D., *Managerial Accounting. Tools, business, decision making*, John Willey & Sons Inc., New York, 1999, p. 252-297, *Controlul bugetar şi contabilitatea de responsabilitate.*

Este posibilă astfel separarea a trei niveluri de preocupare în vederea evaluării gradului de realizare a obiectivelor: nivelul strategic, nivelul managerial, nivelul operaţional. Acest sistem este construit pe o logică de consolidare contabilă. Orientarea pune accentul pe realaţia *previziune-realizări* ceea ce, într-un context mai instabil, generează o lipsă de reactivitate. În acest context, trebuie luat în calcul timpul necesar pentru constatarea că previziunile sunt neadecvate înainte de posibilitatea luării deciziilor corective.

Sistemului de responsabilitate contabilă i se pot asocia conceptele de: întreprindere, planificare (programare), control şi legăturile între diferitele niveluri de delegare.

Responsabilitatea contabilă depinde în mod direct de structura întreprinderii. Ea reprezintă o apreciere construită pe principiul obţinerii unui optim global prin însumarea optimelor locale. Directorii acceptă posibilitatea de a nu avea informaţii regulate referitoare la toate acţiunile care au fost îndrumate şi se mulţumesc cu un rezultat contabil periodic privind efectele acestor acţiuni. Această noţiune este bazată pe separarea a ceea ce este prevăzut de ceea ce este realizat. Ea este legată de sistemul de planificare (programare) prin atribuirea mijloacelor necesare în vederea realizării obiectivelor. Sistemul respectiv fixează obiectivele specifice fiecărui manager pentru o perioadă de timp dată. Structura întreprinderii determină sectoarele în cadrul cărora fiecare manager va lua decizii. Sistemul de responsabilitate contabilă este cel care măsoară gradul de realizare a obiectivelor în perioada de timp prevăzută.

Literatura de specialitate consideră că această responsabilitate trebuie să respecte principiul controlabilităţii, în sensul că, la un nivel dat, se iau în considerare numai loturile şi produsele care sunt efectiv avute în vedere de conducere şi astfel fac parte din câmpul de responsabilitate al acesteia.[1]

Ansamblele elaborate la un nivel sunt sintetizate prin consolidare la un nivel superior. Detaliul a ceea ce este consolidat se diminuează pe măsură ce se ajunge la nivelurile superioare. Consolidarea se efectuează

---

[1] Vezi Hilton R.W., *Managerial Accounting*, Third edition, The Mc Graw Companies Inc., 1997, p. 579-628, *Contabilitatea de responsabilitate şi raportarea profitului.*

algebric, mergând pe traseul sintezei contabile a rezultatelor analitice.

4. Deosebiri între tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă

Deosebirile dintre aceste două concepte pot fi analizate funcţie de modalitatea de observaţie. Pentru tabloul de bord, observaţia se efectuează simultan, în cadrul centrului de responsabilitate şi al ierarhiei, în timp ce pentru responsabilitatea contabilă, observaţia nu este realizată decât din punct de vedere ierarhic.

Deosebirile privesc mai cu seamă obiectivele celor două concepte care justifică diferenţa de formă, conţinut şi utilizare:

- *tabloul de bord* este înainte de toate un instrument ajutător pentru conducerea în calitate de manager a operaţiilor, înainte de a fi un instrument de consolidare. El serveşte la urmărirea şi anticiparea procesului, permiţând adaptarea flexibilă a acţiunilor;

- *responsabilitatea contabilă* serveşte la efectuarea actualizării informaţiilor privitoare la gradul de realizare a obiectivelor. Ea permite cunoaşterea modului în care obiectivele au fost atinse şi au fost declanşate acţiunile corective, dacă este nevoie.

Tabloul de bord se orientează pe indicatori şi variabile cheie care reflectă o modelare a procesului.

Pe baza modelui japonez se pot alege 4 sau 5 indicatori care permit urmărirea şi controlul permanent al aplicării strategiei. Indicatorii respectivi corespund relaţiilor cheie ale modelului prezentat şi urmăresc exigenţele acestuia.

Prin selecţia indicatorilor reprezentativi şi controlul realizării obiectivelor, tabloul de bord oferă o imagine disparată, flexibilă şi selectivă a întreprinderii.

Tabel nr. 1 – Asemănări şi deosebiri între tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă

Asemănări	**Deosebiri**	
	Tabloul de bord	**Responsabilitatea contabilă**
Ambele sunt instrumente de facilitare a deciziilor.	Oferă răspuns la maniera în care obiectivele sunt în curs de realizare.	Oferă răspuns la întrebările ce vizează gradul de realizare a obiectivelor.
Ambele se sprijină pe un ansamblu de indicatori.	Pune accent pe variabilele cheie.	Pune accent pe controlabilitate.
Cercetează cauzele şi tendinţele.	Defineşte noţiunea bottom-up a realizării obiectivelor de-a lungul procesului.	Defineşte noţiunea top-down pentru realizarea actualizării informaţiilor contabile.
Ambele urmăresc adaptarea întreprinderii: - prin obţinerea informaţiilor la timp în structura existentă şi nu prin surse de reorganizare; - la modificarea structurii întreprinderii.	Prezintă informaţii cantitative şi calitative.	Conţine numai informaţii contabil-financiare.
	Numai câteva informaţii sunt consolidate la nivelurile superioare.	Pentru nivelurile superioare, informaţiile financiare sunt consolidate.
	Periodicitate cotidiană, săptămânală sau lunară (flexibile şi adaptate).	Periodicitate lunară.
	Este considerat principalul instrument de informare operaţională.	Instrument de informare în cadrul MIS (Management Information Systems).
	Prezintă informaţii selecţionate.	Neselectivitatea informaţiilor.
	Previziunea acţiunilor viitoare.	Evaluarea efectelor deciziilor luate.
	Integrarea informaţiilor ce sunt în afara sferei controlului.	Integrarea informaţiilor din interiorul sferei de control.

În schimb, modelul responsabilității contabile ia în calcul variabilele cu caracter financiar. În concepția bugetară americană, există un sistem de responsabilitate contabilă cu frecvența lunară, construit în scopul consolidării financiare, de unde rezultă importanța informațiilor de legătură de la un nivel la altul.

În Franța, accentul este pus pe informațiile locale ce sunt relativ neperiodice. În măsura în care tabloul de bord pune accentul pe urmărirea activităților necesare realizării obiectivelor, acesta lasă loc datelor

nefinanciare, responsabilitatea contabilă este strict legată de structura bugetară, accentul fiind pus pe datele financiare, chiar şi la nivelurile inferioare.

5. Integrarea şi complementaritatea celor două sisteme

Urmărind poziția ierarhică în întreprindere, cele două instrumente vor trebui să fie utilizate pentru facilitarea luării deciziilor.

Dacă factorul de decizie este la nivelul direcției generale, instrumentul de informație utilizat va trebui să fie mai mult de tipul responsabilității contabile, deoarece este vorba de cunoaşterea rezultatelor în atingerea obiectivelor stabilite. Nu interesează maniera în care acestea au fost realizate. Pe de altă parte, relativa întârziere în informare nu este importantă pentru că ciclul acțiune-reacție nu este rapid la acest nivel, cu atât mai puțin într-un univers destul de stabil.

La nivelul unităților operaționale, ceea ce contează în primul rând este înțelegerea modalităților şi contextul viitor de realizare a obiectivelor, respectiv apelarea la informațiile structurate în tabloul de bord, acesta din urmă fiind un instrument orientat mai mult spre reluarea ciclului scurt.

Tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă oferă sinteza celor două părți ale activității întreprinderii, prima fiind orientată spre descrierea manierei în care vor fi realizate obiectivele, iar a doua pe nivelurile lor de realizare.

Cele două instrumente nu sunt alternative, ci concomitente şi complementare. Tabloul de bord este cronologic anterior responsabilității contabile şi bugetelor, deoarece informațiile pe care le cuprinde sunt exprimate în contabilitate în măsura în care sistemul de evaluare va permite acest lucru. Complementaritatea celor două noțiuni şi continuitatea dintre ele sunt totalmente în concordanță cu conceptele contabilității de gestiune.

Bibliografie

1. Alazard Cl., Separi S., **Contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 1994.
2. Bouin X., Simon F.-X., **Les nouveaux visages du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2001.
3. Cuyauberre Th., Muller J., **Contrôle de gestion**, tome 2: La gestion prévisionnelle et budgétaire, La Villeguérin Editions, Paris, 1991.
4. Duff R., **Encyclopédie de la gestion et du management**, EGM, Editions Dalloz, Paris, 1999.
5. Gray J., Pesqueux Y., **Evolutions actuelles des systèmes de tableau de bord. Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises**, în Revue Fançaise de Comptabilité, nr. 242 – Fevrier, 1993.
6. Guedj N. (coordinateur), **Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise**, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
7. Hilton R.W., **Managerial Accounting**, Third edition, The Mc Graw Companies Inc., 1997
8. Mikol A., Stolowy H., **Cas practiques de comptabilité analitique et contrôle de gestion**, 3e édition, CLET, paris, 1989.
9. Tabără N., **Aplicarea metodei corelaţiei în analiza economică pe bază de bilanţ la nivel de întreprindere (Contribuţii metodologice)**, Teză de doctorat, Universitatea "Alexandru I. Cuza" Iaşi, 1984.
10. Tabără N., Chetrariu G., **Tabloul de bord – coordonată a managementului modern**, Revista Gestiunea şi contabilitatea firmei, nr. 7 – iulie 2002.
11. Weygandt J.J., Kieso D.E., Kimmel P.D., **Managerial Accounting. Tools, business, decision making**, John Willey & Sons Inc., New York, 1999.

V. Planificarea şi gestiunea bazată pe bugete

Gestiunea prin costuri prestabilite a permis stăpânirea subsistemului productiv dar acesta a devenit insuficient. Întreprinderile trec de la un demers productiv la unul de marketing care pune accentul pe nevoile pieței.

Dimensiunea întreprinderilor a crescut făcând obligatorie o descentralizare a autorității şi responsabilităților. Acest nou mod de organizare a solicitat un control mai complet. Procedura bugetelor s-a extins la ansamblul întreprinderii.

Noțiunea de buget sau de plan previzional era deja cunoscută, dar numai punctual pentru:

- Evaluarea investițiilor;
- Cererea de credite adresată băncilor.

Gestiunea bugetară este un mod de gestiune pe termen scurt care înglobează toate aspectele activității întreprinderii într-un ansamblu coerent de previziuni: bugete. Periodic, realizările sunt confruntate cu previziunile şi permit punerea în evidență a abaterilor care trebuie să antreneze acțiuni corective.

Acest mod de conducere pe termen scurt (exercițiul) şi-a demonstrat eficacitatea, dar se dovedeşte incapabil să anticipeze modificările mediului întreprinderii. Lipsea acestor previziuni un cadru mai global care să indice o direcție de urmat şi mijloacele de realizare. Acesta este obiectul planurilor strategic şi operațional.

Elaborarea bugetelor constituie o etapă a gestiunii previzionale. Acest proces se caracterizează prin:[1]

- definirea obiectivelor întreprinderii (politică generală). Obiectivele se referă la: profit, siguranță, dezvoltare, aspecte sociale etc.

- examinarea diferitelor strategii care permit îndeplinirea obiectivelor, ţinând seama de punctele forte şi punctele slabe ale întreprinderii, inclusiv oprtunitățile şi amenințările mediului;

- alegerea unei strategii şi determinarea mijloacelor de aplicare;

- evaluarea bugetelor.

Metoda centrelor de analiză constituie o etapă în organizarea şi aplicarea controlului bugetar. Întreprinderea poate fi considerată un ansamblu de centre de responsabilitate care se corelează între ele. Fiecare responsabil stabileşte la nivelul său bugetul care i-a fost atribuit, inclusiv posibilitățile de acțiune. Bugetele nu prezintă aceeaşi importanță. Elaborarea acestora este supusă aceloraşi reguli:

- căutarea celei mai bune eficacități;

- respectarea obiectivelor;

- compatibilitatea dintre diferitele bugete.

Caracterul dinamic şi operațional al controlului de gestiune implică compararea realizărilor cu calculele previzionale. Acest demers, numit „urmărire bugetară" sau control bugetar permite determinarea unor abateri între real şi previzional. Pentru a asigura acest tip de urmărire, întreprinderea utilizează un instrument care funcționează în permanență.[2]

Instrumentele controlului de gestiune se diversifică şi acoperă în acelaşi timp previziunea viitorului şi analiza trecutului.[3]

---

[1] Vezi Mikol A., Stolowy H., *Cas practiques de comptabilité analytiques, contrôle de gestion et budgets*, CLET Editions Banque, Paris,1991, p. 172-174

[2] Vezi Mikol A., De Guardia J.-Ch., Stolowy H., *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, CLET Editions, Paris, 1991, p.157

[3] Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion*, 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p. 357-372

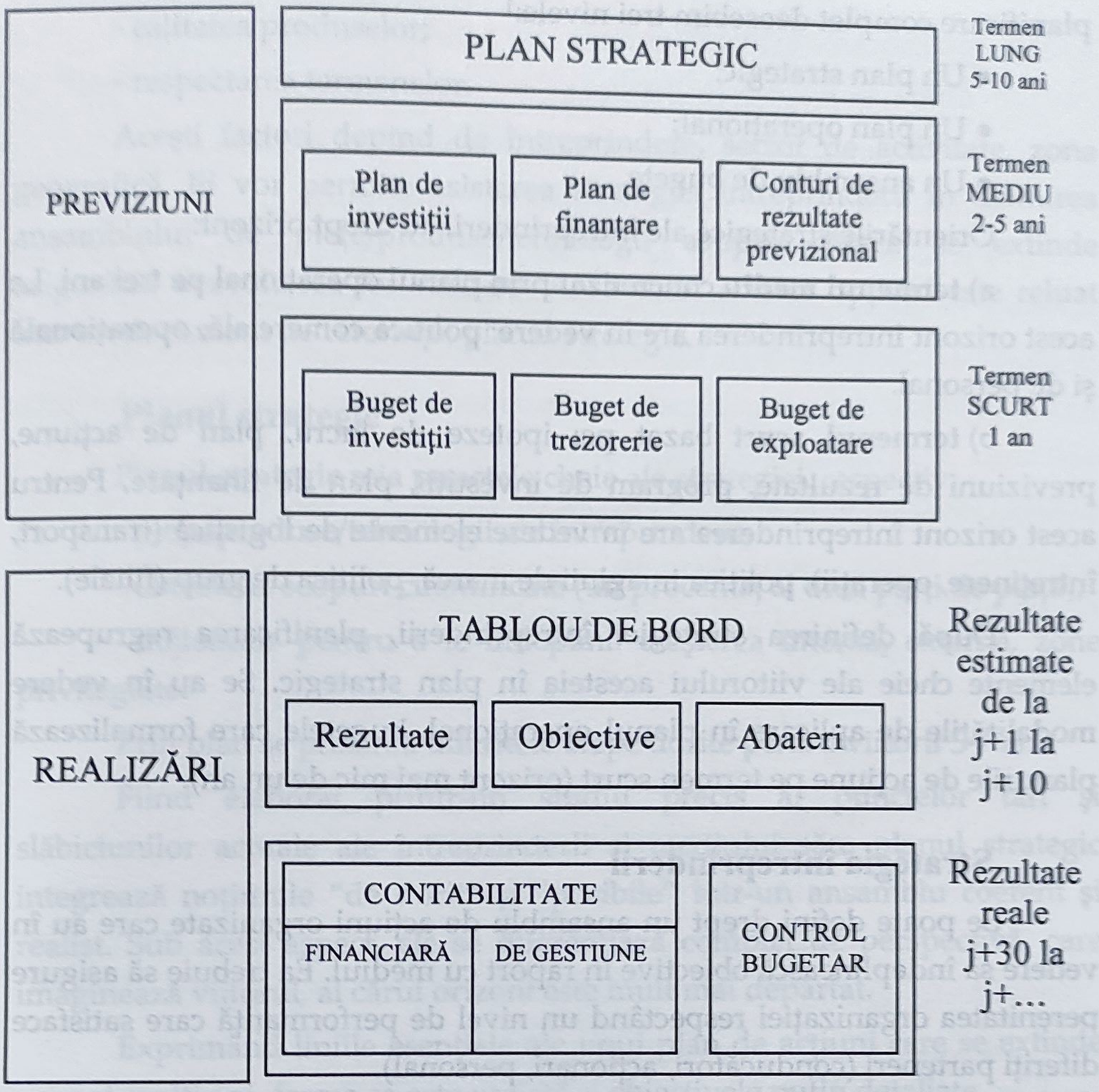


Fig. 1. Instrumentele controlului de gestiune

1. Planificarea întreprinderii

Într-o întreprindere, planificarea poate fi considerată un sistem de date privind viitorul, aşa cum este "dorit" de responsabilii conducerii generale. Ea se organizează ca un ansamblu de informaţii previzionale regrupate în planuri cu orizont din ce în ce mai restrâns. Într-un proces de

planificare complet deosebim trei nivele:[1]

- Un plan strategic;
- Un plan operaţional;
- Un ansamblu de bugete.

Orientările strategice ale întreprinderii au drept orizont:

a) **termenul mediu** concretizat prin planul operaţional pe trei ani. La acest orizont întreprinderea are în vedere: politica comercială, operaţională şi de personal.

b) **termenul scurt** bazat pe: ipoteze de lucru, plan de acţiune, previziuni de rezultate, program de investiţii, plan de finanţare. Pentru acest orizont întreprinderea are în vedere elemente de logistică (transport, întreţinere, operaţii), politica imaginii de marcă, politica de grup (filiale).

După definirea strategiei întreprinderii, planificarea regrupează elemente cheie ale viitorului acesteia în plan strategic. Se au în vedere modalităţile de aplicare în planul operaţional, bugetele care formalizează planurile de acţiune pe termen scurt (orizont mai mic de un an).

Strategia întreprinderii

Se poate defini drept un ansamblu de acţiuni organizate care au în vedere să îndeplinească obiective în raport cu mediul. Ea trebuie să asigure perenitatea organizaţiei respectând un nivel de performanţă care satisface diferiţi parteneri (conducători, acţionari, personal).

Definiţia se sprijină pe studiul punctelor forte şi a slăbiciunilor întreprinderii care trebuie să înceapă cu un diagnostic extern şi intern:

- *diagnosticul extern* evaluează oportunităţile şi riscurile de mediu pentru viitorul întreprinderii;

- *diagnosticul intern* repertoriază atuurile şi punctele slabe.

Aceste evaluări au drept obiect selecţia "factorilor cheie de succes" cum sunt:

- poziţionarea în termen de preţ;

- competenţa tehnologică;

---

[1] Vezi Guedj N. coordinateur), *Contrôlede gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 245-262.

- calitatea produselor;

- respectarea termenelor.

Aceşti factori depind de întreprindere, sector de activitate, zona geografică. Ei vor permite asistarea strategiei întreprinderii în definirea ansamblului de pieţe/produse/tehnologii asupra cărora se extinde asigurând dezvoltarea lor viitoare. Ansamblul acestor opţiuni este reluat într-un document de referinţă: planul strategic.

Planul strategic

Planul strategic reia punctele cheie ale strategiei, respectiv:

- pieţe/produse/tehnologii ale întreprinderii;

- obiective: scopuri cuantificate (un procentaj al unei părţi de piaţă);

- mijloacele pentru a le îndeplini: creşterea internă, externă, zone privilegiate.

Prin plan se prezintă diferitele etape dorite pentru viitorii 5-7 ani.

Fiind elaborat printr-un studiu precis al punctelor tari şi slăbiciunilor actuale ale întreprinderii şi mediului său, planul strategic integrează noţiunile "de dorit" şi "posibile" într-un ansamblu coerent şi realist. Sub acest aspect, ele se diferenţiază complet de perspectivă, care imaginează viitorul, al cărui orizont este mult mai depărtat.

Exprimând liniile esenţiale ale unui plan de acţiuni care se extinde pe mai mulţi ani, forma sa este variată şi obiectivele puţin detaliate.

Acest plan este elaborat de direcţia generală cu confruntarea responsabililor fiecărei mari funcţii a întreprinderii. Ca orice plan de acţiune el trebuie să fie adus la cunoştinţa responsabililor unităţilor descentralizate. El serveşte drept cadru al acţiunii lor şi le permite propuneri de aplicare care vor fi integrate în planul operaţional.

Planul operaţional

Planul operaţional este elaborat în acord sau prin propuneri de centrele de responsabilitate. El reprezintă pe un orizont de 3 ani modalităţile practice de aplicare a strategiei.

Această programare se articulează pentru fiecare funcţie în:

- planificarea acţiunilor;
- definirea responsabilităţilor;
- alocarea mijloacelor financiare, umane şi/sau tehnice.

Gestiunea economică a întreprinderii presupune:

Pregătirea planurilor de acţiune pornind de la ipotezele economice hotărâte de conducerea generală. Fiecare entitate a unităţii beneficiază de o delegare a responsabilităţii bugetare care stabileşte:

- *Planul de acţiune*. Acesta are în vedere ameliorarea produselor prin:
  - Creşterea veniturilor:
    - dezvoltarea clientelei actuale;
    - noua clientelă;
    - noi metode de vânzare.
  - Reducerea costurilor:
    - colaborări;
    - modificarea metodelor de lucru;
    - negocierile noilor contracte;
- Concretizează acest plan în *mijloace*:
  - materiale;
  - umane.
- Are în vedere *termenii bugetari*:
  - veniturile (valoarea încasărilor);
  - costurile mijloacelor;
  - rezultatele;
  - indicii de performanţă.

Se ajunge astfel la un viitor apropiat al întreprinderii sub aspectele viabilităţii, rentabilităţii şi finanţării. Există şi posibilitatea subdivizării în mai multe planuri parţiale:

- plan de investiţii;
- plan de finanţare;
- documente de sinteză previzionale;
- planul resurselor umane

Se procedează la o trecere de la planul strategic la bugete prin care se organizează activitatea.

2. Gestiunea bugetară

Ultima etapă a planificării este aceea a previziunilor pe mai puțin de un an concretizate în bugete. Din punct de vedere istoric, ea apare prima, după controlul subsistemului producție prin gestiunea pe bază de costuri prestabilite şi ținând seama de importanța activităților terțiare, direcțiile generale au dovedit nevoia extinderii controlului întregului sistem întreprinderea.

Totuşi, gestiunea bugetară depăşeşte prin conținut bugetele şi constituie în sine un mod de gestiune prin care se înțelege mai bine arhitectura structurii bugetare şi a derulării acesteia.

Conținutul gestiunii bugetare

În primul rând, bugetele sunt planuri de acțiune cu un rol major în desfăşurarea acesteia.

În al doilea rând, bugetele constituie o analiză a performanțelor şi se situează în timp înainte de elaborarea strategiei sau activității operaționale.

În al treilea rând, ele constituie una din curelele de transmisie care îmbogățesc reflecția strategică a cunoaşterii concretului şi care asigură conformitatea deciziilor curente cu proiectele la termen (ele au influență asupra conturilor de sinteză).

Bugetele prezintă factorii de performanță şi coerență în raport cu strategia.[1]

Gestiunea bugetară constituie factorul cheie al structurării misiunilor şi formării oamenilor.

Obiectivul gestiunii bugetare este ameliorarea performanțelor economice ale întreprinderii, în sensul perfecționării interne.

Gestiunea bugetară ajută îndeplinirea acestui obiectiv deoarece ea

---

[1] Vezi Guedj N. coordinateur), *Contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000, p. 245-246

arată cum este generat profitul şi în parte care sunt cauzele acestor rezultate.

Ea trebuie să permită responsabililor să **influenţeze** variabilele controlabile, de preferinţă prin anticipare.

a) gestiunea bugetară

Prin definiţie constituie o modalitate de gestiune care constă în exprimarea în programe de acţiune, respectiv bugete, a deciziilor luate de conducere cu participarea responsabililor.

Se poate adăuga un aspect suplimentar: controlul posterior al realizărilor cu aceleaşi previziuni prin punerea în evidenţă a abaterilor semnificative care trebuie să antreneze acţiuni corective.

Sub această formă gestiunea bugetară trebuie să fie avută în vedere ca un sistem de ajutor al deciziei şi controlului de gestiune compus din două faze distincte:

- bugetarea, respectiv elaborarea de bugete;
- controlul bugetar constituit din calculul abaterilor şi acţiunile corective pe care le iniţiază.

b) Tipologia bugetelor

Faza bugetării este mai mult sau mai puţin extinsă conform naturii procedurii bugetare. Practicile de constituire a bugetelor diferă după modalităţile de gestiune a întreprinderilor. Distingem:

- *bugete impuse:* ierarhia stabileşte fiecărui responsabil obiectivele, afectându-i mijloace;
- *bugetele negociate* între conducere şi responsabilii operaţionali privind propunerile de obiective. Deciziile sunt luate pe bază de consens, conducerea se asigură numai de coerenţa lor cu politica generală a întreprinderii.

Această tipologie reprezintă cazuri extreme. Pot exista tipuri intermediare în care se negociază mijloacele, obiectivele fiind impuse.

c) Rolul gestiunii bugetare

Sistem de conducere pe termen scurt, gestiunea bugetară are roluri foarte importante:

- *de coordonare* a diferitelor subsisteme deoarece rețeaua de bugete se referă la toate aspectele întreprinderii: comerciale, productive şi financiare, ceea ce permite consolidarea acțiunilor cuprinse în bugetul general şi prezentarea unor documente de sinteză previzionale coerente cu planul operațional;

- *de motivație* a indivizilor deoarece acest tip de gestiune se bazează pe descentralizarea puterii şi încrederea acordată conducătorilor centrelor de responsabilitate. Acest rol depinde de natura participării responsabililor la elaborarea bugetelor. Ea este puternică în cazul bugetelor negociate, mai slabă sau nulă la bugetele impuse;

- *de simulare* prin informatizarea procedurilor de elaborare a bugetelor, care permite testarea mai multor ipoteze. Acest aspect are o mai mare importanță față de incertitudinea şi complexitatea piețelor actuale. Informatica permite o gestiune previzională în timp real şi o reajustare posibilă a bugetelor în caz de necesitate.

Gestiunea bugetară va îndeplini aceste roluri în măsura în care rețeaua de bugete acoperă toată activitatea întreprinderii şi respectă interacțiunea existentă între subansamblele care o constituie.

Bugetul şi controlul bugetar constituie:

- un ansamblu de previziuni coordonate care permit în special cunoaşterea anticipată a condițiilor de exploatare;

- apropierea sistematică a perioadelor fixe, a rezultatelor reale obținute cu cele prevăzute;

- comunicarea rapidă a situațiilor corespunzătoare responsabililor.[1]

Dificultăți de aplicare şi inconvenientele controlului bugetar

Derularea procedurii bugetare se efectuează în mai multe faze:

Faza 1: definirea marilor orientări de către direcția generală. Planul strategic este elaborat cu mulți ani înainte. El trebuie revizuit dacă nu mai corespunde noilor restricții care se impun întreprinderii.

Faza 2: propuneri de direcții operaționale sau funcționale. Funcție de orientările principale, trebuie definite obiectivele pe termen scurt şi

---

[1] Vezi Deshayes C., *Contrôle de gesion. Gestion prévisionnelle et contrôle budgétaire*, AENGDE/CLET, Paris, 1991, p. 12-14

mediu şi mijloacele necesare realizării lor.

Faza 3: analiza coerenței de ansamblu. Acesta este făcută de unități funcționale apropiate de conducerea generală însărcinată cu elaborarea planului şi programelor. Prin aceasta se verifică armonia veniturilor şi cheltuielilor şi posibilitatea financiară de realizare a ansamblului de obiective. Această etapă trece la stabilirea unui cont şi a unui bilanț previzionale.

Faza 4: în caz de incoerență sau imposibilitate dintre direcții şi direcția generală se urmăreşte fiecare modificare efectuată.

Faza 5: decizia finală a direcției generale după eventuale arbitraje.

Acordul final al direcției generale permite elaborarea bugetelor definitive care constituie pentru fiecare direcție sau departament un ansamblu de obligații, mijloace şi rezultate.

Gestiunea bugetară solicită în întreprindere o structură specială. Grupările de cheltuieli trebuie să corespundă delimitării responsabilităților, respectiv un responsabil pentru fiecare buget.

Aplicarea metodei bugetare prezintă dificultăți şi este costisitoare. Costul trebuie compensat prin avantajele care se pot obține. Aceasta deoarece ea este aplicată unei părți a activității.

Bugetul nu trebuie interpretat ca o autorizare a cheltuielilor, ci mai curând o limită superioară care nu trebuie depăşită.

Articularea bugetelor

Pentru un exercițiu dat, bugetele trebuie să aibă în vedere:

- activitățile de exploatare ale întreprinderii şi incidențele lor în termeni de patrimoniu şi rentabilitate;
- consecințele monetare ale acestor planuri de acțiuni;
- operațiile de investiții, finanțare decise în plan operațional.

În gestiunea pe termen scurt, bugetele pun accentul pe programele de acțiune ale vânzărilor şi producției considerate determinante. Aceste planuri fiind acceptate este posibilă funcționarea diferitelor servicii prin bugete rezultante (vezi fig.nr.2).

Ierarhia şi independenţa bugetelor

Gestiunea bugetară permite prezentarea tuturor previziunilor în întreprindere.

Bugetul constituie o situaţie previzională globală a veniturilor şi cheltuielilor structurate în legătură cu funcţiile acesteia.

Veniturile sunt estimate fie funcţie de cantităţile şi preţurile previzibile care se degajă pe piaţa bunurilor şi serviciilor întreprinderii, fie funcţie de norme ale contabilităţii de gestiune pentru facturarea prestaţiilor interne.

Cheltuielile sunt estimate funcţie de aceleaşi criterii. Ansamblul veniturilor şi facturărilor interne se compensează, bugetele fiind corelate între ele într-o anumită ierarhie.

Bugetul vânzărilor le condiţionează pe celelalte. Previziunea vânzărilor depinde de producţia de furnizat, investiţiile de realizat, cumpărările de aprovizionat, cheltuielile de producţie şi cheltuielile generale de realizat, mişcările d trezorerie etc.

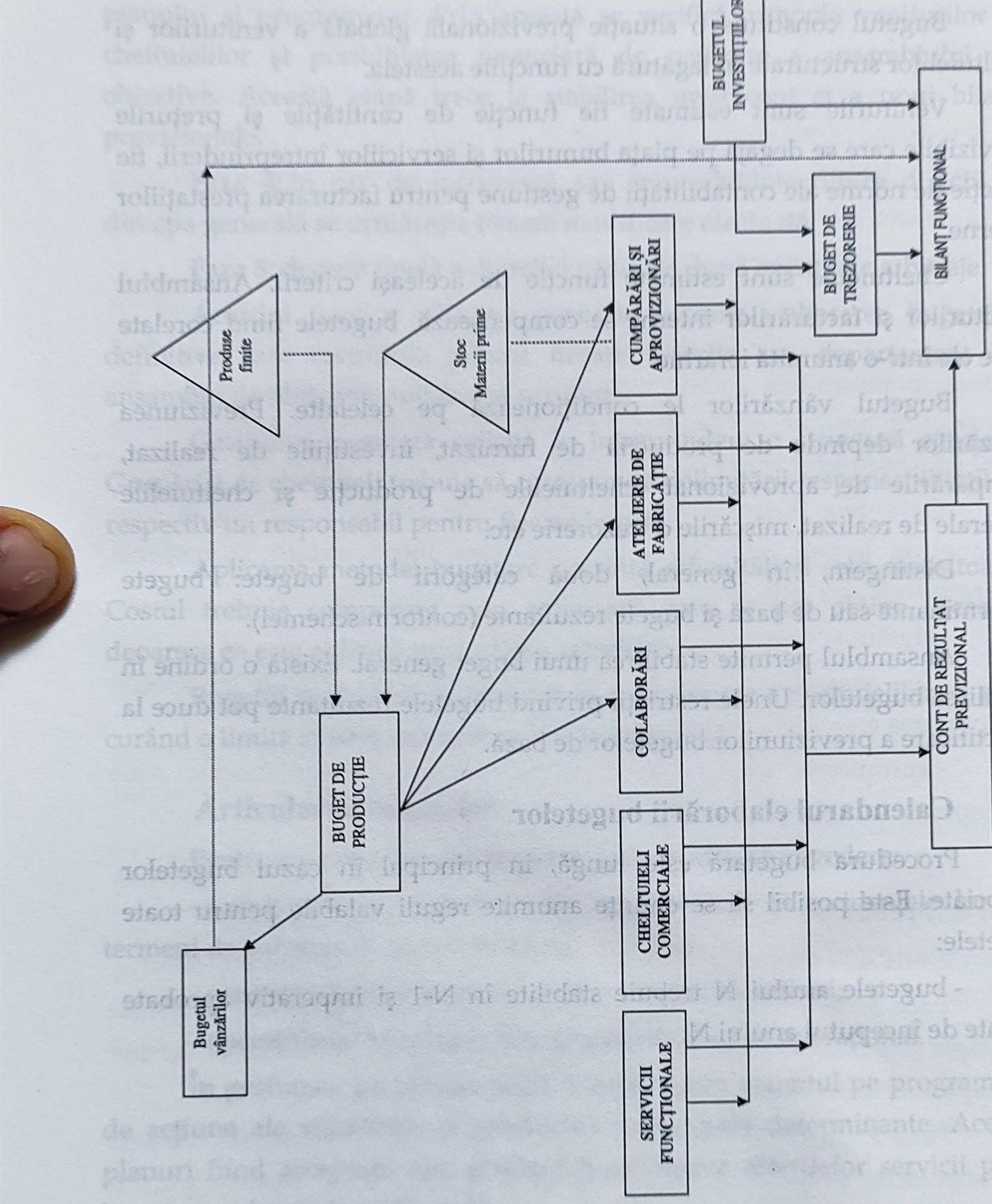
Distingem, în general, două categorii de bugete: bugete determinante sau de bază şi bugete rezultante (conform schemei).

Ansamblul permite stabilirea unui buget general. Există o ordine în stabilirea bugetelor. Unele restricţii privind bugetele rezultante pot duce la o rectificare a previziunilor bugetelor de bază.

Calendarul elaborării bugetelor

Procedura bugetară este lungă, în principal în cazul bugetelor negociate. Este posibil să se enunţe anumite reguli valabile pentru toate bugetele:

- bugetele anului N trebuie stabilite în N-1 şi imperativ aprobate înainte de începutul anului N;



Schema 1. Categoriile de bugete ale întreprinderii

- o reajustare a bugetelor este de dorit din februarie a anului N.

Noţiunea de gestiune bugetară acoperă mai multe aspecte. Ea este un mod de gestiune a întreprinderii prin descentralizarea pe care o presupune şi un sistem de conducere prin care bugetele sunt elaborate în scopul de a permite un control bugetar.

3. Controlul bugetar

Controlul bugetar presupune comparaţia permanentă a rezultatelor reale şi previziunilor care sunt prevăzute în bugete în scopul:

- de a cerceta cauzele abaterilor;
- de a informa diferitele nivele ierarhice;
- de a lua măsuri corective eventual necesare;
- de a aprecia activitatea responsabililor bugetari.[1]

În acest sens controlul bugetar constituie o funcţie parţială a controlului de gestiune de care depinde calitatea acestuia.

Printr-un control bugetar eficace controlul de gestiune trebuie:

- să definească centrele de responsabilitate evitând pierderea autorităţii sau incoerenţa ierarhică;
- să servească de legătură şi arbitraj între centrele de responsabilitate, în special prin definirea clară a modalităţilor de cesionare dintre centre;
- să decidă gradul de autonomie delegată centrelor şi să facă respectate orientările de politică generală ale formei;
- să aplice unităţile de măsură ale performanţelor cunoscute şi acceptate de responsabili.

În aceste condiţii, controlul bugetar va putea fi perceput pe deplin de responsabilii operaţionali ca un serviciu care le ajută să stăpânească şi să amelioreze gestiunea.

Impactul crescut al tehnologiei conduce întreprinderile la aplicarea

[1] Gervais M., *Contrôle de gestion et planification de l`entreprise*, Economica, Paris, 1990;

strategiilor de un alt ordin: relaţional sau de alianţă. Aceste noi comportamente afectează concurenţa dintre întreprinderi care acum sunt asociate sau în cadrul domeniilor de activitate.

Distingem două noi metodologii:

- **viziunea strategică** ("strategic intent"). Demersul tradiţional punea accentul pe adaptarea permanentă a strategiei firmei la mediu, noul demers pune accentul pe găsirea noilor resurse pentru a realiza obiectivele care par de neatins prin modelul tradiţional. Se pune accentul pe dimensiunea temporală, pe capacitatea de a învăţa mai repede decât ceilalţi pentru a crea rapid şi eventual temporar noi avantaje.

- **strategiile de ruptură** caracterizate prin modificări la iniţiativa unor concurenţi, a segmentelor strategice şi a regulilor jocului concurenţial. Aceste strategii sunt cu atât mai eficace cu cât perturbă capacităţile de reacţie ale concurenţilor[1] şi în special ale celor puternici.

Dar orice reflecţie strategică nu are sens decât dacă aplicarea ei trebuie controlată.

[1] Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4° édition mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 432. Profesorul Henri Bouquin de la Université Paris-Dauphine are în vedere coerenţa interacţiunii dintre controlul de gestiune şi dispozitivele de aplicare în controlul strategic şi controlul operaţional în scopul controlării contradicţiilor şi paradoxurilor dintre elementele tripletului „competitivitate, creare de valoare şi perenitate" în condiţiile implicării importante a conducerii generale. Remarcăm în acest cadru apariţia recentă a lucrării *Comptabilité de gestion*, 2° édition, Economica, Paris, 2003, care tratează aspecte privind: contabilitatea pentru manageri, noţiuni şi principii fundamentale, ajutor pentru controlul strategic, controlul de gestiune şi luarea deciziilor curente.

Bibliografie

1. Alazard Cl., Separi S., **Contrôle de gestion**, 2e édition, Dunod, Paris, 1994
2. Călin O., Cârstea Gh., **Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor**, Editura Genicod, Bucureşti, 2002.
3. Deshayes C., **Contrôle de gesion. Gestion prévisionnelle et contrôle budgétaire**, AENGDE/CLET, Paris, 1991
4. Gervais M., **Contrôle de gestion et planification de l`entreprise**, Economica, Paris, 1990
5. Glynn J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., **Accounting for Managers**, Third edition, Thomas Learning, 2003.
6. Guedj N. (coordinateur), **Contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise**, Troisième édition, Editions d'Organisation, Paris, 2000
7. Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., **Managerial accounting, Information for decisions**, 2E, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001
8. Mikol A., De Guardia J.-Ch., Stolowy H., **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, CLET Editions, Paris, 1991
9. Mikol A., Stolowy H., **Cas practiques de comptabilité analytiques, contrôle de gestion et budgets**, CLET Editions Banque, Paris,1991

VI. Sistemul de bugete al întreprinderii

În general cu un orizont anual, bugetele au un rol esențial, constituind referința acțiunii curente. Aceasta presupune corelarea strânsă cu planurile operaționale. Bugetele reprezintă o premisă a planificării, orientată spre o gestiune previzională cât mai completă. Construcția unui sistem bugetar solicită în primul rând o clasificare a obiectivelor.[1]

În concepția clasică a controlului de gestiune, bugetul este expresia contabilă şi financiară a planurilor de acțiune astfel încât obiectivele avute în vedere şi mijloacele disponibile pe termen scurt să conducă la realizarea planurilor operaționale.[2]

Componentă esențială a sistemului de control, bugetul are trei roluri:

- instrument de coordonare şi comunicare;
- instrument esențial de gestiune previzională;
- instrument de delegare şi motivare.

1. Obiectivele planului de finanţare

Bugetul director de care depind celelalte bugete este cel al vânzărilor. Pentru a putea vinde trebuie să dispui de produse în stoc sau fabricate în perioada de gestiune. Pentru a produce sunt necesare materii prime , mână de lucru şi maşini. Pentru procurarea acestor elemente, este

---

[1] Vezi Ionaşcu I., *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, op.cit., p. 137, *Sistemul de bugete, bazat pe date contabile.*

[2] Vezi Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4e édition, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 325-326.

nevoie de trezorerie. Ea este alimentată prin vânzări, aporturi ale acționarilor şi din exterior conform bugetului capitalurilor proprii şi împrumutate.[1]

Sinteza tuturor acestor bugete permite stabilirea:

- bugetului de trezorerie;
- contului de rezultat previzional;
- planului de finanțare previzional;
- punctului de echilibru previzional;
- tabloul Soldurilor Intermediare de Gestiune previzionale (SIG).

Bugetele vânzări-producție sunt greu disociabile. Ele formează baza sistemului, fiind strâns interdependente, proporționale cu activitatea (cheltuieli variabile) şi legate de activitate (cheltuieli fixe şi discreționare).

Stabilirea bugetelor comportă mai multe faze:

- difuzarea la toate serviciile responsabile a obiectivelor generale şi a celor specifice fiecărui serviciu;
- elaborarea pentru fiecare subdiviziune a unui proiect de buget funcție de obiective, ținând seama de posibilitățile tehnice actuale şi de cele viitoare;
- sinteza şi ajustarea obiectivelor;
- punerea la punct în noile servicii a noilor bugete ajustate;
- returnarea acestor bugete la serviciul respectiv trebuie să ducă la prezentarea lor prin regruparea: bilanțului şi contului de rezultat previzionale, respectiv planului de finanțare pentru validare.

Repartizarea misiunilor

Fiecare actor al întreprinderii trebuie să-şi cunoască misiunea prin care se defineşte obiectul de atins: bugetul şi planul de acțiune sunt ghiduri ale activității fiecărui eşalon al întreprinderii.

La nivelul conducerii, tabloul de bord regrupează mai ales indicatori bugetari esențiali. La nivelul responsabililor de servicii, regăsim un buget detaliat, la cel al agentului de bază bugetul propriu care trebuie să cuprindă

---

[1] Vezi Guedj N., *Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3° édition, Editions d'Organisation, Paris, p. 263-281.

indicatori pentru interpretarea abaterilor descoperite.

Calitatea unui sistem bugetar este legată de:

- gradul de finețe al elaborării şi simplitatea bugetului oferit responsabililor;

- siguranța elementelor de bază şi pertinența formei bugetelor;

- voința de colaborare la toate nivelele întreprinderii şi respectiv stilul de management în vigoare. Bugetul este realmente eficace, contractul negociat antrenează o productivitate mai mare şi toți participanții sunt asigurați de o repartiție echitabilă a rezultatelor;

- datele externe (interunități sau intersectoriale) sunt prezentate mai ales în raport cu concurența;

- calitatea pusă în armonie bugetară. Bugetul de trezorerie trebuie să fie echilibrat, contul de rezultat şi bilanțul previzional satisfăcătoare în raport cu obiectivele fixate.

2. Bugetele legate de volumul de activitate: vânzări-producţie-aprovizionare

A. Bugetul vânzărilor

Acesta este bugetul "pivot" care permite coordonarea celorlalte bugete. Obiectivul acestuia este:[1]

- determinarea naturii şi calității a ceea ce se vinde;

- definirea tendinței şi scadenței;

- aplicarea mijloacelor şi metodelor de vânzare;

- fixarea prețurilor şi modalităților de vânzare pentru valorizarea bugetelor.

Scopul principal al acestui buget îl constituie expresia cifrată a vânzărilor întreprinderii pe tipuri de produse, în cantități şi prețuri.

---

[1] Vezi şi Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4e édition mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, p. 346-356; Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p. 373-397.

Elaborarea bugetului

Faza de studii prealabile care permit definirea politicii comerciale

- Analiza vânzărilor realizate prin:

- părți de piață a produselor sau grupurilor de produse, faze de viață a produselor;
- canale de distribuție şi pe regiuni;
- agenți comerciali şi vânzători pe clienți vechi şi noi;
- importanța comenzilor, modului de livrare şi a condițiilor de vânzare (tarife, remize, volum, termene).

Urmărirea evoluției degajă o tendință, ce poate fi completată prin studii de rentabilitate.

Studiul conjuncturii economice

- *Conjunctura generală: expansiune sau recesiune: pe termen scurt şi lung:* procentul de creştere sau recesiune în raport cu nivelul actual al activității va fi dedus pe bază de indici economici, prin anchete de conjunctură, conturi naționale[1] sau prin studii parțiale.

- Conjunctura particulară a întreprinderii:

- poziția în raport cu concurența;
- perspective de dezvoltare a întreprinderilor cliente şi rata modificării populației în putere de cumpărare a consumatorilor;
- riscuri de faliment.

Studiile de conjunctură au o incidență pentru determinarea "pieței potențiale" respectiv a nevoilor posibile.

- *Studiul pieței potențiale.* Acesta se referă la nivelul probabil al vânzărilor prin diferite metode dintre care cea mai cunoscută este cea a "raporturilor la scară". Cererea de n produse y = (populație) * (procentul mediu de venit consacrat cumpărării produsului y).

---

[1] Vezi Tabără N., *Contabilitate națională. Concepte, modele, aplicații,* Ediția a IV-a, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2003.

Studiul metodelor de vânzare se referă la:

- fixarea celui mai bun preț de vânzare: politica prețului de vânzare;
- evantaiul mijloacelor de "promovare a vânzărilor";
- analiza costurilor şi definirea condițiilor de gestiune a funcției de distribuție;
- analiza rentabilității vânzărilor.

Elaborarea politicii comerciale a întreprinderii

Politica comercială şi programul vânzărilor privesc:

- obiectivele generale;
- datele statistice privind conjunctura (analiza mediului şi a pieței potențiale);
- studiul prețurilor şi metodelor de vânzare, utilizarea instrumentelor statistice (teoria jocurilor, serii cronologice, modele economice). Aceasta se concretizează prin:

- fixarea de obiective cantitative globale analizate pe produs, grupă de produse, canale de distribuție, regiuni;
- compararea obiectivelor generale cu posibilitățile actuale ale întreprinderii. Entitatea are mijloace pentru a realiza programul prevăzut? Există o legătură coerentă între obiectivele definite şi marketing-ul mix?
- armonizarea obiectivelor şi mijloacelor.

Se corectează previziunea inițială pentru a o ajusta la nivelul instrumentelor actuale aplicându-se tot ce este nou.

Previziunea are în vedere definirea mijloacelor de lucru pentru realizarea obiectivelor. Ea defineşte variabilele pe care se bazează planul de acțiune. Acesta face obiectul unei precizări care va fi primită de avalul ierarhiei în măsura în care generează consumul factorilor care trebuie să rămână compatibili cu posibilitățile globale ale întreprinderii. Planul este exprimat prin bugete pentru toți responsabilii întreprinderii.

Ciclul de viață comercial al unui produs

Orice produs cunoaşte un ciclu de viață comercial, conform schemei următoare:

Vânzări

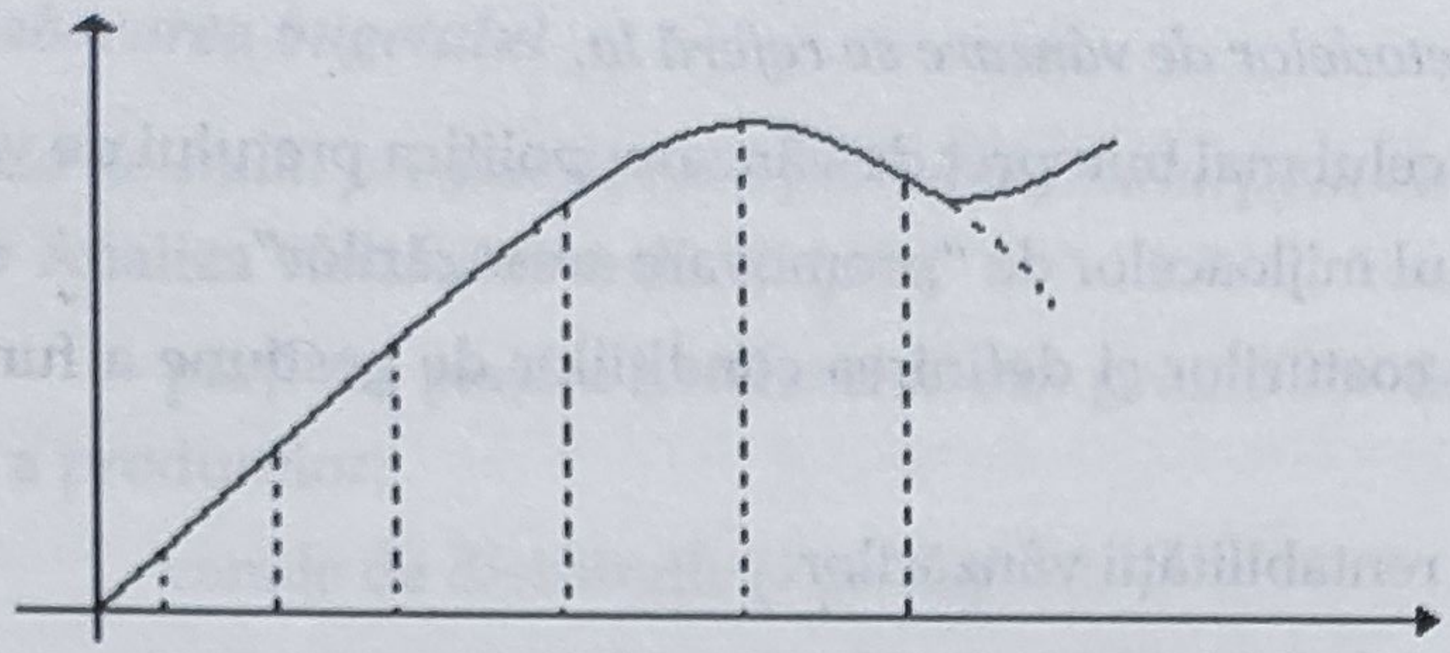


Figura nr.1 Ciclul de viață al unui produs

- *faza 1* presupune cercetarea şi punerea la punct a produsului;

- *faza 2* priveşte lansarea (produsul nu este încă intrat în obiceiurile consumului);

- *faza 3* se referă la dezvoltare (produsul cunoaşte o creştere rapidă, producţia sa intră însă într-o fază de standardizare);

- *faza 4* este o perioadă de maturitate (producţia este perfect stăpânită, tehnologia este stabilă, întreprinderea caută să reducă costurile de producţie);

- *faza 5* este o perioadă de declin (produsul s-a învechit şi nu mai corespunde nevoilor). Se pot prezenta declinul definitiv care antrenează dispariţia şi cazul învechirii produsului sub o forma mai elaborată, corespunzătoare noilor nevoi (vezi fig.nr. 1).[1]

Elaborarea unui buget al vânzărilor pentru fiecare responsabil de sector are în vedere:

- difuzarea obiectivelor de îndeplinit în fiecare zonă, a obiectivului de ansamblu şi a celui propriu;

- analiza şi evaluarea posibilităţilor de realizare pentru fiecare serviciu;

- sinteza observaţiilor formulate.

---

[1] Vezi Deshayes C., *Contrôle de gestion. 2. Gestion previsionnelle et contrôle budgétaire*, CLET; Paris, 1991, p. 36.

Ajustarea cantitativă a programului de vânzări inițial

În legătură cu politica generală programul cantitativ este transmis responsabililor serviciilor de gestiune a stocurilor şi la producția care elaborează propria propunere de buget. Dacă are loc se va efectua o nouă ajustare şi deciziile care se impun:

- colaborări pentru producție în sectoare supraîncărcate;
- aprovizionări din exterior.

Elaborarea bugetului definitiv al vânzărilor cantitativ şi valoric

Într-un context bugetar, se porneşte de la obiective de vânzare pentru a stabili obiective de producție şi a le exprima în nivele de funcționare ale activitățile solicitate. Gama de produse presupune stabilirea consumurilor de activități necesare fiecărei categorii de produse.[1]

Acest buget este subdivizat la toate unitățile care sunt responsabile de vânzări şi se stabileşte un calendar al vânzărilor pe produs, client, canale de distribuție.

B. Bugetul de producție

Bugetul serviciului de producție trebuie să asigure realizarea programului vânzărilor. Calculul nivelului producției cerute se deduce din programul vânzărilor şi situația stocurilor de produse finite. Astfel dacă întreprinderea lucrează pe stoc, cantitatea de fabricat pentru fiecare produs este:

QF = QV – Si + Sf

QF = cantitatea de fabricat;

QV = cantitatea de vândut;

Si = stoc inițial de produse finite;

Sf = stoc final de produse finite.

De asemenea, întreprinderea trebuie să prevadă pe baza potențialului tehnic şi uman, costul orar al mâinii de lucru sau pe maşină facturabil în condiții normale de funcționare.

Previziunile vor permite:

---

[1] Vezi Bouquin H., *Comptabilité de gestion, 2e édition*, Economica, Paris, 2003, p. 235.

- stabilirea planului de încărcare exprimat prin cantitățile de fabricat pornind de la studii tehnice bazate pe timpii standard;

- stabilirea costului de producție: se elaborează bugete pe centre de responsabilități sau pe produse de fabricat în scopul de a efectua controlul bugetar.

Construcția bugetului de producție cuprinde:

- o fază de analize tehnice (A);
- o fază de întocmire a bugetelor pe centre de responsabilități (B);
- două elemente esențiale:
  - bugetele cheltuielilor pe centre de producție (C);
  - costurile complete standard (D).

Analizele tehnice

- pentru fiecare unitate de producție se determină o nomenclatură de aprovizionări (natura şi cantitatea) şi o gamă de operații (lista cronometrată a operațiilor de efectuat);

- pornind de la aceste standarde unitare, se exprimă cantitativ întreaga producție de realizat: materii prime de pus în lucru, timpi de utilizare a posturilor de lucru (maşini şi mână de lucru);

- pornind de la timpii de utilizare a posturilor de lucru se stabileşte planul de încărcare şi se definesc normele ținând seama de nivelul producției în curs (reglaje, verificări, realimentări), şi timpi neproductivi (curățenie, întreținere).

Timpii definiți în gamele de operații constituie timpii de funcționare. Ținând seama de deciziile producției în curs de exemplu se stabileşte planul de încărcare şi dacă se ține seama de timpii neproductivi, se obține timpul de activitate:

Se defineşte:

- *ritmul standard* (cantitatea de realizat pe unitatea de timp, ora de lucru sau ora de încărcare);

- rata de lucru = $\frac{\text{Timp de lucru}}{\text{Timp de încărcare}}$;

- rata de încărcare (de folosire) = $\frac{\text{Timp de încărcare}}{\text{Timp de activitate}}$

Datorită acestor norme se obține un plan de încărcare valabil care permite controlul randamentelor prin controlul timpilor productivi şi al cadențelor. Atunci când nu se păstrează ritmul se produce:

- o abatere de randament pe timpul efectiv de producție (timp de funcționare) prin numărul de piese rezultate şi relaxarea lucrului;

- o abatere a ratei de funcționare: timpii morți. Aceştia sunt superiori normei în curs de fabricație;

- o abatere a încărcării (cantitativă): timpii morți dintre timpii de producție şi norme.

Întocmirea bugetelor de producție

Se realizează un buget pe centre de responsabilitate compus din costuri: de producție cu materii prime şi cheltuieli indirecte.

Bugetul materiilor prime

Centrul de responsabilitate utilizează un cost standard pentru materii prime pentru a asigura producția avută în vedere:

- natura materiilor prime de utilizat furnizat de nomenclatura aprovizionărilor;

- cantitățile de utilizat: standarde tehnice * cantitate producție de asigurat;

- valorificarea materiilor de utilizat este făcută la costul standard al fiecărei materii. Se stabilesc cheltuielile după natură prin separarea cheltuielilor pe materii prime în cheltuieli fixe şi variabile. Bugetul cheltuielilor este determinat funcție de un anumit volum de activitate: cheltuielile variabile evoluează funcție de această activitate şi cheltuielile fixe rămân fixe până la un anumit palier. Pentru fiecare grupă de cheltuieli trebuie definite ratele de schimb şi prețul nominal.O comparație corectă între previziuni şi realizări presupune ajustarea bugetului inițial funcție de activitatea realizată.

- cheltuielile variabile corespund unei cantități * cost unitar;

- pentru diferitele centre de cheltuieli se caută unitatea cea mai

adecvată pentru definirea costului standard unitar al cheltuielilor pe centru. Centrul de cheltuieli trebuie să fie omogen.

Bugetele cheltuielilor pe centre de producție cuprind:

- cheltuielile după natură împărțite în variabile şi fixe;
- pentru fiecare din aceste cheltuieli atunci când e posibil: cantitățile consumate, costul unitar, suma bugetată de fiecare activitate;
- costul standard: cheltuielile fixe globale şi unitare, cheltuieli variabile globale şi unitare şi costuri complete;
- activitatea prevăzută.

Costul complet standard unitar de producție

El serveşte la aprecierea rentabilității piețelor propuse întreprinderii, la fixarea prețurilor de vânzare şi la valorizarea stocurilor.

C. Bugetele de aprovizionări

Funcția serviciului aprovizionărilor este de a asigura stocurile necesare realizării programului de producție şi de a ține seama de următoarele restricții:

- evitarea oricărei opriri sau perturbări în derularea producției şi vânzării;
- administrarea unui stoc optim pentru a asigura aprovizionări prin diminuarea imobilizării capitalurilor.

Obiectivul bugetului aprovizionărilor constă în a administra mai bine cumpărările astfel ca suprafața ocupată prin stocări: să fie cât mai restrânsă în vederea stabilirii unui buget al stocurilor şi a unui buget al aprovizionărilor propriu-zise.

Bugetul stocurilor

Este exprimat cantitativ şi completat cu un calendar care trebuie să țină seama de stocurile inițiale ale consumațiunilor pentru a asigura stocul minim de menținut şi termenele de livrare.

Stocul util este un stoc mediu care constituie practic o imobilizare.

Acest buget ajunge la cantități de comandat şi datele comenzilor.

Se va elabora un plan de cumpărare util pentru viitor şi mai ales

pentru elaborarea previziunilor trezoreriei. Se utilizează legea 20/80 care clasifică cumpărările consumate în ordinea crescândă a valorii: 20% din articole reprezintă 80% din cantităţile sau din valoarea cumpărărilor. Metoda A, B, C influenţează analiza şi distinge cele trei categorii de produse.

Produse sau materii prime	Procent din numărul de articole (Ox)	Procent din cantitatea sau valoarea totală (Oy)
A	10	65
B	25	25
C	65	10
D	100	100

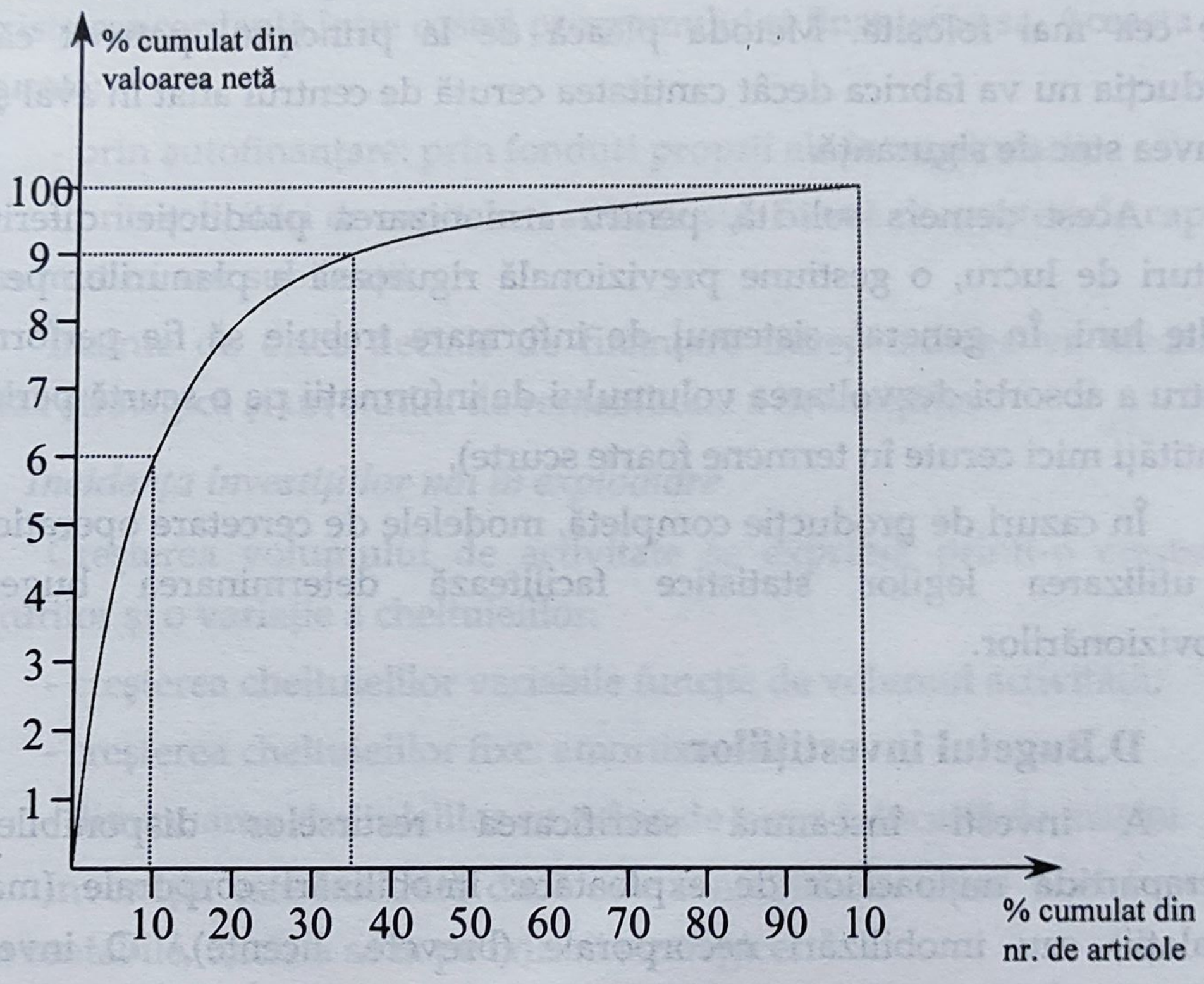


Fig. nr. 2 Metoda A,B,C

Sursa: Guedj N., Contrôle de gestion, op. cit., p. 273-274.

În acest exemplu este importantă administrarea optimă a celor 10% din materiile prime A respectiv 65% din valoarea totală a bugetului de aprovizionări. Studiile se elaborează în amonte şi facilitează aplicarea unei politici de aprovizionare eficace.

Bugetul aprovizionărilor propriu-zis

Obiectivul acestui buget este de a stabili costul cumpărărilor: cantități comandate * cost unitar.

După determinarea cantităţilor comandate trebuie stabilit costul standard de cumpărare sau costul unitar previzional pe baza studiului de piaţă şi a bugetului cheltuielilor de aprovizionare. Acesta este determinat prin politica de cumpărare a întreprinderii şi mai ales restricţiile costului complet şi nevoile în fond de rulment (stoc + clienţi - furnizori).

Întotdeauna trebuie urmărită reducerea costului unitar şi noile metode de organizare a producţiei "just-in-time" pentru care KANBAN este cea mai folosită. Metoda pleacă de la principiul potrivit căruia producţia nu va fabrica decât cantitatea cerută de centrul aflat în aval şi nu va avea stoc de siguranţă.

Acest demers solicită, pentru armonizarea producţiei diferitelor posturi de lucru, o gestiune previzională riguroasă a planurilor pe mai multe luni. În general, sistemul de informare trebuie să fie performant pentru a absorbi dezvoltarea volumului de informaţii pe o scurtă perioadă (cantităţi mici cerute în termene foarte scurte).

În cazuri de producţie completă, modelele de cercetare operaţionale şi utilizarea legilor statistice facilitează determinarea bugetului aprovizionărilor.

D.Bugetul investiţiilor

A investi înseamnă sacrificarea resurselor disponibile în contrapartida mijloacelor de exploatare: imobilizări corporale (maşini, instalaţii) sau imobilizări necorporale (brevete, licenţe).[1] O investiţie constituie o cheltuială, făcută de o întreprindere în vederea obţinerii unor venituri treptate în viitor. De fapt investiţia reprezintă un sacrificiu prezent şi cunoscut pentru o speranţă în câştiguri viitoare.

În acelaşi mod, se poate defini *dezinvestiţia*. Aceasta constituie un venit actual destinat să diminueze cheltuielile viitoare (în cadrul unei strategii de îndeplinit).

---

[1] Vezi Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, op.cit., p. 356-372.

O strategie de reconversie ar consta mai curând într-o cheltuială actuală pentru a evita lipsurile de câştig viitoare.[1]

Pornind de la previziunile pe termen lung, întreprinderea elaborează un plan de investiţii plurianual, bugetul fiind primul an al planului. Acest plan cuprinde:

Programul de investiţii:

- costul net al investiţiilor de achiziţionat;
- cheltuielile de rambursare din finanţare.

Programul de finanţare ce cuprinde un calendar. Întotdeauna trebuie să existe concordanţă între costul programului şi finanţarea sa. Aceasta este asigurată:

- prin autofinanţare: prin fonduri proprii ale întreprinderii;
- prin solicitări de capitaluri străine: sub formă de creşteri de capital, împrumuturi sau subvenţii.

Înainte de orice decizie de finanţare întreprinderea va efectua o analiză strategică şi un studiu de rentabilitate a investiţiilor.

Incidenţa investiţiilor noi în exploatare

Creşterea volumului de activitate se exprimă printr-o creştere a veniturilor şi o variaţie a cheltuielilor:

- creşterea cheltuielilor variabile funcţie de volumul activităţii;
- creşterea cheltuielilor fixe: amortismente;
- diminuarea cheltuielilor cu mâna de lucru înlocuită de maşini.

Investiţia este hotărâtă dacă este rentabilă. În cazul unei investiţii puţin rentabile, decizia se ia pe criterii strategice.

Planul de finanţare va ţine seama de:

- creşterea beneficiilor nedistribuite;
- regimul de amortizare;
- provizioanele noi constituite datorită dezvoltării activităţii.

Creşterea volumului activităţii antrenează nevoi de fonduri de

---

[1] Vezi Deshayes C., *Contrôle de gestion. 2. Gestion previsionnelle et contrôle budgêtaire*, CLET; Paris, 1991, p. 167.

rulment mai ridicate. Se asigură un stoc permanent mai important, creanțele asupra clienților cresc, inclusiv plățile la furnizori.

Aceste noi nevoi de finanțare legate de noile investiții trebuie incluse în costul programului.

Suma resurselor nete trebuie să fie întotdeauna egală cu nevoile neacoperite.

Bugetul anual al investițiilor actualizează tranşele de plan funcție de modificările ce se vor putea produce în realizarea tranşelor precedente pe fiecare post al previziunii.

Pentru acest tip de investiție este analizată "ex-post" rentabilitatea obținută pe baza cifrelor reale.

E.Bugetele indirecte legate de vânzări en-gros şi investiții

Aceste bugete se compun pe de o parte din cheltuieli de administrație, gestiune, conducere şi pe de altă parte din investiții imateriale (cheltuieli de cercetare, politica de imagine, prospectare comercială, formare, acțiuni de ameliorare cu scadență plurianuală).

Dacă primele bugete menționate sunt în mare parte, pe termen scurt, cele privind investițiile nemateriale au un caracter discreționar şi sunt mai uşor de redus deoarece nu sunt necesare a priori funcționării pe termen scurt a întreprinderii.

Este important să nu se considere totalul sumelor alocate dezvoltării ca o rezultantă a bugetelor de exploatare curentă. Este preferabilă fixarea anterioară a nivelului acestor cheltuieli ținând seama de planul strategic.

Acest demers poate face mai clară bucla bugetului şi permite protejarea de un sacrificiu în viitor în favoarea unei rentabilități pe termen scurt. El constituie o demonstrație împotriva unei viziuni ce derivă din logica anuală a bugetului.

F. Documente de sinteză

Bugetul de trezorerie

Trezoreria este un flux de disponibilități care tranzitează conturile de trezorerie alimentate din fondul de rulment, vânzări, venituri

extraordinare şi eventual avansuri bancare. Acestea permit întreprinderii să facă faţă cheltuielilor curente (cumpărări, cheltuieli generale) sau neobişnuite.

Bugetul de trezorerie rezultă din alte bugete. El exprimă în încasări şi plăţi toate bugetele întreprinderii, ceea ce va garanta solvabilitatea şi echilibrul fluxurilor monetare.

Elaborarea acestui bugetului presupune:

a) o etapă de previziune conform unui calendar (o lună), cu obiectivul de a echilibra încasările şi plăţile. În caz de dezechilibre sezoniere trebuie prevăzute ajustări.

b) un plan pe termen scurt (săptămână sau zi). Pentru ca aceste bugete să fie valabile trebuie avute în vedere perioade scurte (lună, trimestru).

În acest caz se are în vedere:

- respectarea scadenţei încasărilor şi plăţilor;
- o contabilitate de angajamente, a încasărilor şi plăţilor cu deosebirea dintre:

- încasare sau plată bugetată, respectiv simpla previziune;

- încasare sau plată angajată, stadiu de comandă sau ordonanţare la începutul realizării;

- încasare sau plată apărută în stadiul de creanţă sau datorie;

- încasare sau plată în stadiul de reglare;

c) bugetul lunar permite reunirea mijloacelor indispensabile pentru asigurarea echilibrului de ansamblu. Trebuie repartizate mijloace de plată între diferiţi clienţi plătitori prin care se acoperă deficite momentane.

Sinteza contabilă şi financiară previzională

Trebuie elaborate bilanţul, contul de rezultate previzional şi planul de finanţare. Pe această bază, se reiau bugetele. La acest nivel al conturilor previzionale, fezabilitatea este validată în condiţii de echilibru între risc şi creştere, rentabilitate. Prin bugetele de exploatare şi de trezorerie se poate construi un plan de afaceri care concretizează strategia întreprinderii. Ele nu ocupă decât o etapă din strategia de dezvoltare pe termen lung pentru

îndeplinirea obiectivului intermediar.

Procedura generală de bugetare presupune un proces în mai multe etape:

- difuzarea unor instrucţiuni bugetare ale ierarhiei;
- stabilirea unui buget;
- elaborarea şi consolidarea bugetelor funcţionale;
- arbitrajele conducerii;
- stabilirea lunară a bugetelor;
- actualizarea la începutul exerciţiului.

Eficacitatea bugetelor implică verificarea condiţiilor privind rapiditatea, concentrarea atenţiei asupra elementelor esenţiale şi actualizarea referinţelor.

Previziunile lunare ale încasărilor şi plăţilor au în vedere:

Încasări din exploatare

- vânzări în numerar;
- încasări asupra veniturilor pe credit;
- etc.

Încasări în afara exploatării

- cesiuni de imobilizări;
- creşteri de capital;
- împrumuturi;
- etc.

Total încasări

Plăţi din exploatare

- plata materiilor prime şi furniturilor;
- cheltuieli de personal;
- impozite şi taxe;
- alte plăţi de exploatare.

Plăţi financiare

- rambursări de împrumuturi;

- redistribuiri de beneficii;
- rambursări de credite;
- impozite asupra beneficiilor.

Total plăţi

Diferenţa dintre încasări şi plăţi

Disponibilitatea iniţială

Disponibilităţi cumulate (pozitive sau negative)

Resurse de ajustare

- Credite bancare
- Reporturi de scadenţe
- Mobilizări de efecte

Total ajustări

Disponibilitatea la finele lunii

Apreciem că nu se pot elabora bugete de exploatare şi de trezorerie fără alcătuirea unui plan de afaceri care concretizează strategia întreprinderii. În această ipoteză şi funcţie de diferenţele constatate în raport cu previziunile se procedează la reorientarea strategiei bazată pe elaborarea unui nou plan de finanţare.[1]

În acest context, este sugestivă prezentarea nevoilor şi resurselor unui plan de finanţare:

NEVOI

1. Programul de investiţii
2. Investiţii de reînnoire
3. Analiza programelor de investiţii anterioare
4. Cheltuieli diverse
5. Nevoi suplimentare în fond de rulment

[1] Vezi Guedj N., *Le contrôle de gestion,* op. cit., p. 279.

6. Reconstituirea fondului de rulment
7. Retrageri de conturi curente
8. Distribuiri de dividende sau prelevări
9. Rambursări de credite la termene anterioare
10. Scadențele creditului pe termen mediu
11. Scadențele altor credite la termene avute în vedere

Total nevoi

RESURSE

1. Creşteri de capital
2. Aporturi în conturi curente
3. Cesiuni de active
4. Autofinanțare înainte de distribuire
5. Resurse diverse
6. Prelevări din fondul de rulment
7. Utilizarea creditelor la termenele anterioare
8. Credite pe termen mediu
9. Alte credite la termene prevăzute

Total resurse

Diferențe cumulate

Controlul de gestiune se bazează pe planificare şi bugetare. Planurile de acțiune anuale descriu acțiunile efectuate de centrele de responsabilitate.[1] Programele traduc aceste planuri în activități, în cupluri

---

[1] Vezi Călin O., Cârstea Gh., *Contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor*, Editura Genicod, Bucureşti, 2002, p. 68-72. În această a doua ediție a lucrării, după cea publicată în 1980 sub titlul *Calculația costurilor*, prin sectoare se înțeleg subdiviziuni ale cadrului tehnico-productiv, de management al întreprinderii în raport cu care se organizează planificarea, programarea şi urmărirea analitică a cheltuielilor care formează costul producției. Aceste structuri privesc atât activitatea operațională (producție, concepție), cât şi pe cea funcțională (management). Ele îndeplinesc funcțiile:

- de delimitare a cheltuielilor cuprinse în costul producției în scopul aprecierii activității desfăşurate şi localizării deficiențelor;
- formează *criterii de bugetare* internă şi urmărire analitică a cheltuielilor şi în special a celor comune privind producția şi desfacerea;
- constituie *baza centrelor de responsabilitate* instituite pentru controlul cheltuielilor şi al producției obținute.

„obiective-mijloace".

Bugetele exprimă aceste programe în fluxuri financiare şi contabile: costuri, produse, cheltuieli, venituri previzionale.[1]

Bugetele pe activităţi au în vedere evaluarea volumului acestora în vederea realizării obiectivelor de vânzare şi producţie, ţinând seama de inductori de activitate, resurse şi, în consecinţă, de dimensionarea resurselor necesare. În sensul menţionat „Activity based budgeting" – Activitatea bazată pe bugete (ABB) constituie un instrument de simulare şi anticipare pentru conducerea generală în scopul dimensionării şi/sau realocării resurselor necesare.[2]

Bugetele sunt corelate între ele într-o anumită ierarhie. Astfel, bugetele de vânzări le condiţionează pe celelalte. De previziunea acestora depind producţia de furnizat, investiţiile de realizat, cumpărările de efectuat, cheltuielile de producţie şi cele generale de realizat, mişcările de trezorerie.[3]

Subliniem că ediţia din 1980 a constituit una din cărţile de referinţă pentru specialiştii domeniului contabilităţii şi controlului de gestiune.

[1] Vezi Bouquin H., *La comptabilité de gestion*, Presses Universitaires de France, Que sais-je? Paris, 1997, p. 99.

[2] Vezi Bouin X., Simon Fr.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 2001, p.128.

[3] Vezi în acest sens Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 57-82; Epuran M., Băbăiţă V., Grasu C., *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1999, p. 129-169; Pântea I.P., *Managementul contabilităţii româneşti*, Vol. II, Editura Intelcredo, Deva, 1998, p. 599-657.

Bibliografie

1. Alazard Cl., Separi S., **Contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 1994
2. Bouin X., Simon Fr.-X., **Les nouveaux visages du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2001
3. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, 2e édition, Economica, Paris, 2003
4. Bouquin H., **La comptabilité de gestion**, Presses Universitaires de France, Que sais-je? Paris, 1997
5. Bouquin H., **Le contrôle de gestion**, 4e édition mise à jour, Presses Universitaires de France, Paris, 1998
6. Bouquin H., **Le contrôle de gestion**, 4e édition, Presses Universitaires de France, Paris, 1998
7. Călin O., Cârstea Gh., **Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor**, Editura Genicod, Bucureşti, 2002
8. Deshayes C., **Contrôle de gestion**. 2. Gestion previsionnelle et contrôle budgétaire, CLET; Paris, 1991
9. Dumbravă P., Pop A., **Contabilitatea de gestiune în industrie**, Editura Intelcredo, Deva, 1997
10. Epuran M., Băbăiţă V., Grosu C., **Contabilitate şi control de gestiune**, Editura Economică, Bucureşti, 1999
11. Guedj N., **Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3e édition, Editions d'Organisation, Paris
12. Ionaşcu I., **Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane. Studii privind paradigmele contabiliăţii**, Editura Economică, Bucureşti, 2003
13. Pântea I.P., **Managementul contabilităţii româneşti**, Vol. II, Editura Intelcredo, Deva, 1998
14. Tabără N., **Contabilitate naţională. Concepte, modele, aplicaţii**, Ediţia a IV-a, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2003

VII. Posibilități de utilizare a bugetului bază zero

Bugetarea bază zero (Zero Base Budgeting) constituie o tehnică aplicată în anii 60 de Peter Pyhrr, controlor de gestiune la Texas Instruments şi utilizată pentru prima dată de această întreprindere după 1969.[1]

BBZ constituie o procedură bugetară care conduce la restructurarea întreprinderii, fără să țină seama de trecut, nereținând decât modulele într-adevăr utile.

Construcția bugetelor se face pornind de la zero, respectiv fără referință la suma realmente cheltuită în perioada precedentă, ci funcție de nevoia prezentă.

Acest model trebuie să permită o planificare mai simplă a bugetelor respectiv o mai bună luare a deciziilor şi o reducere a costurilor printr-o repartiție mai adecvată a resurselor.

În loc de aranjări continue ale bugetului existent, se are în vedere reconsiderarea totală a activităților, priorităților şi reconstruirea unui ansamblu nou mai bun de alocări de resurse pentru anul bugetar care începe. BBZ constituie un „procedeu de planificare şi bugetare care solicită din partea conducătorului unui centru de decizie justificarea în detaliu şi de la origini (de unde şi denumirea de bază zero) a tuturor posturilor bugetului pentru care el are responsabilitatea şi oferă proba necesității efectuării oricărei cheltuieli".

[1] Vezi Deshayes C., *Contrôle de gestion, 2. Gestion previsionnelle et contrôle budgêtaire*, AENGDE / CLET, Paris, 1991, p. 297-299.

Experimentat în primul rând într-o întreprindere foarte consumatoare de cheltuieli indirecte (Texas Instruments), BBZ a structurat bugetul serviciilor funcționale după modulele de decizie, în relație cu misiunile activității pentru care nu folosea delimitarea clasică.

Principii şi obiective ale metodei BBZ

Principiul acestei metode are în vedere:

- să solicite fiecărui responsabil delimitarea activității în misiuni indispensabile şi misiuni suplimentare;

- să propună mijloace pentru fiecare misiune din cele două categorii;

- să justifice solicitările bugetare printr-o ierarhizare a misiunilor propuse, evaluarea lor în termeni de costuri şi avantaje relative a soluțiilor alternative.

Obiectivul central este acela de a corela mijloacele alocate unui serviciu drept contrapartidă la performanțele măsurate prin indicatori specifici. Pe fond, acest demers are în vedere tratarea cheltuielilor discreționare drept mijloace atribuite proiectelor angajate în vederea realizării obiectivelor identificate, proiectelor uneori asimilabile constituirii activelor imateriale. Demersul conduce indirect la analiza oportunității misiunilor avute în vedere, ceea ce revine la definirea priorităților:

- cea mai mare facilitate acordată planificării;

- ameliorarea luării deciziilor;

- o mai bună repartizare a resurselor;

- reducerea costurilor.

În ansamblu, BBZ nu are nici o legătură cu „trezoreria bază zero" ce provine din gestiunea financiară sau cu teoria „zero defecte" ce provine din controlul de calitate.

BBZ constă în înlănțuirea previziunilor pe termen lung, mediu sau scurt actualizate în fiecare an, funcție de rezultatele realmente obținute. Metoda are în vedere un control de gestiune care insistă în special asupra necesității de a regândi în fiecare nou exercițiu vechile planuri şi bugete,

prin adaptarea la noile situaţii.[1]

Printre *factorii de succes* ai unui astfel de demers menţionăm:[2]

- o etică în comunicarea obiectivelor şi refuzul de a hotărî concluzii înainte de începerea demersului;

- un anumit voluntarism cu o conştiinţă clară conduce la economii reale, respectiv la o mobilizare a ierarhiei pentru câştiguri potenţiale identificate. În astfel de condiţii se pot pune în discuţie anumite norme unitare;

- luarea în consideraţie a dimensiunii sociale şi anunţarea măsurilor în caz de reducere a efectivelor;

- utilizarea Legii 20/80 mai ales în sectoare cu mize semnificative şi capacitate de acţiune;

- o rigoare în demersul cu termene stricte pentru evitarea insuccesului şi creşterea calităţii;

- un instrument informatic necesar automatizării calculelor specifice.

Principalele obiective ale acestei metode sunt:

• **Reducerea cheltuielilor generale.** Este obiectivul cel mai urmărit de utilizatori. Adesea ei nu sunt gata să se lanseze într-o procedură atât de dificilă (mobilizarea multor persoane timp de mai multe luni, consultanţi exteriori) decât dacă rezultă economii substanţiale.

• **Realocarea ansamblului resurselor disponibile.** Scopul final este ameliorarea productivităţii, cu economii bugetare la prestaţii egale sau prin ameliorarea acestora fără creşterea bugetului sau chiar prin combinarea celor două. Cu alte cuvinte, se va renunţa la activităţi paralele şi la anumite resurse destinate unor activităţi inutile pentru a fi alocate activităţilor vitale.

• **Ameliorarea planificării.** Atunci când direcţia generală a difuzat cadrelor coordonatele dezvoltării strategice, utilizarea BBZ permite dezvoltarea unor programe de acţiune, valorificate din punct de vedere

---

[1] Vezi Mikol A., Stolowy H., *Cas practique de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets*, 2e édition, CLET, Editions BANQUE, Paris, 1987, p. 135.

[2] Vezi Galambert P., *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, De la mesure de performances à l'intéressement aux resultats*, Editions d'Organisation, Paris, 1991, p. 90.

financiar. Acest rol activ în aplicarea strategiei trebuie să sporească motivarea pentru îndeplinirea obiectivelor. BBZ serveşte într-o anumită măsură drept curea de transmisie între direcţia generală şi situaţia de pe teren.

• **Favorizarea schimbărilor în organizaţie.** Cadrele intermediare devin agenţi activi ai schimbării, deoarece ei trebuie să elaboreze propuneri de reorganizare şi să concretizeze în planuri acţiunile exprimate în cifre.

Aplicarea BBZ

Principalele etape în aplicarea metodei sunt următoarele:

Delimitarea unităţii în centre de decizie

Activităţile caracteristice unui astfel de centru sunt următoarele:

- un ansamblu de activităţi, cu o finalitate unică, comună, care ţin de un responsabil unic;
- un ansamblu de mijloace consemnate într-un buget;
- modalităţi actuale de a efectua activităţile (utilizarea mijloacelor).

Practic, un centru de decizie corespunde unui centru de cheltuieli sau unei subdiviziuni a unui serviciu. El cuprinde 5-10 persoane.

Prin delimitarea centrelor de costuri discreţionare în centre de decizie în care se pot identifica finalităţile care permit descrierea producţiei fiecărui centru de costuri, se poate pune problema pertinenţei şi oportunităţii organizării acestuia.[1] În privinţa creşterii, demersul BBZ utilizează paradigma organizaţională clasică, deoarece prima etapă a analizei constă în delimitarea entităţii respective în „centre de decizie", definite drept ansamble cu o finalitate unică recunoscută şi care ţin de un responsabil unic.

BBZ poate fi considerat drept un mijloc rapid de reducere a cheltuielilor generale.

Stabilirea unei propuneri bugetare

Prin aceasta se definesc mijloacele dobândite pentru obţinerea

---

[1] Vezi Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion, Que-sais-je?*, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p. 110-111.

rezultatului dat (nivelul de servire). Un nivel de servire este definit prin cantitatea şi calitatea prestaţiilor oferite de un centru de decizie.

Fiecare responsabil de centru de decizie trebuie să definească, funcţie de finalitatea centrului său, nivelul de servire real.

Practic se vor determina trei nivele:

- nivelul minim sau 1 determină mijloacele minime, absolut necesare pentru asigurarea prestaţiei;

- nivelul curent sau 2 este în general aproape de nivelul actual (într-o organizaţie care funcţionează corect). Acest nivel de prestaţie este de dorit corect;

- nivelul de ameliorare sau 3 permite obţinerea de prestaţii mai bune, dar care necesită mijloace suplimentare.

Căutarea sistematică a opţiunilor

Este vorba despre inventarierea diferitelor moduri de a obţine un rezultat pentru un nivel dat. Prin definiţie, opţiunile sunt exclusive unele faţă de celelalte (paza poate fi asigurată de salariaţii întreprinderii sau de o întreprindere specializată) şi se va reţine cea care este mai bună (conform criteriilor economice, dar şi funcţie de compatibilitatea cu strategia, conformitatea cu cultura întreprinderii). Astfel, responsabilii centrelor de decizie vor studia mai multe soluţii, vor evalua costul lor şi vor face o alegere, justificând respingerea altor acţiuni.

Clasificarea opţiunilor

La fiecare nivel ierarhic opţiunile sunt clasificate în ordinea de prioritate descrescândă. Astfel, pentru un centru de decizie opţiunea de nivel 2 nu poate veni decât după opţiunea de nivel 1. Dar opţiunea de nivel 3 a unui centru vital pentru întreprindere poate fi clasificată înainte de opţiunea de nivel 2 a unui alt centru mai puţin important.

De fiecare dată când se urcă de la un nivel în ierarhie, responsabilul va avea dublă sarcină:

- consolidarea propunerilor de nivel inferior;

- eventual punerea în discuţie a clasamentului de nivel inferior

funcție de priorități.

Desigur, acest proces nu este liniar ci iterativ şi face posibil un dialog între responsabilii diferitelor nivele.

Alocarea resurselor şi punerea în operă

Conducerea generală determină suma resurselor pe care le poate aloca pentru finanțarea cheltuielilor generale. Nivelul fiind astfel fixat, sunt selecționate opțiunile în vederea realizării prestațiilor promise cu bugetele alocate (programele de acțiune au fost deja elaborate în timpul punerii la punct a programelor bugetare, ceea ce facilitează şi face mai rapidă execuția).

Pentru fiecare activitate independentă, se poate întocmi un deviz decizional. Devizul decizional poate lua diferite forme şi comportă un anumit număr de elemente indispensabile. Ele se pot prezenta astfel:

Titlul devizului	Data
Direcția:	
Departament:	
Service	
A. Rațiunea de a fi a activității	- enunțarea pe scurt a responsabilităților principale ale serviciului.
B. Beneficii sau avantaje obținute de întreprindere	
C. Rezultatele neaprobării devizului	- consecințe interne sau externe ale abandonării activității şi a afectării mijloacelor financiare altor proiecte. Este vorba în fapt de cheltuieli economisite şi se suprimă activitatea.
D. Resursele umane şi financiare necesare	- nivelul minim al resurselor sub care centrul nu ar mai putea continua să-şi exercite activitatea.
E. Nivelele posibile de activitate	- nivelul real actual, precum şi costurile corespondente; - nivelul suplimentar, obiectul devizului.
F. Alte modalități pentru îndeplinirea obiectivelor	

Devizul decizional este de fapt o cerere pentru alocare de fonduri în scopuri bugetare. Clasificarea devizelor se face funcție de ordinea de prioritate determinată de direcția generală în planul său strategic.

Dificultăţile de aplicare a BBZ[1]

Fazele preparatorii lansării unei operaţii BBZ sunt următoarele:

- informarea asupra operaţiei;

- delimitarea centrelor de decizie şi alegerea responsabililor acestor centre;

- definirea unei proceduri BBZ adaptată întreprinderii şi elaborarea unui manual în acest sens;

- componenţa echipei BBZ (în general mixtă, compusă din cadre ale întreprinderii şi consultanţi), coordonatorul de proiect;

- lansarea operaţiei BBZ în timpul unei sesiuni de câteva zile, în scopul de a motiva şi forma responsabilii centrelor de decizie şi de a lansa analize pe care ei vor trebui să le efectueze.

Această metodă comportă un anumit număr de limite:[2]

- *dificultatea procedurii:* aplicarea dură, timp de mai multe luni (în general de la 4 la 6). Pentru a face faţă acestui inconvenient anumite întreprinderi au adoptat „sunset concept" (principiul apusului de soare): analiza va fi susţinută trei sau patru ani;

- *rezistenţa psihologică:* toate cadrele nu sunt în mod obligatoriu gata să se supună presiunilor. Este facilă situaţia la nivelul 1, în scopul de a păstra ceea ce s-a dobândit, avându-se în vedere alternative fanteziste;

- *existenţa unui cost ridicat pentru ameliorări minore:* dacă singurele rezultate vizibile ale operaţiei sunt nesemnificative, se înţelege resentimentul unor cadre care au investit mult timp în operaţia respectivă.

BBZ a constituit o primă încercare pentru stabilirea unei corelaţii între mijloacele alocate şi prestaţiile propuse, în scopul aprecierii mai bune a rezultatelor obţinute. În acelaşi timp, BBZ poate pune în evidenţă necesitatea unei noi activităţi.

Dar această metodă prezintă avantaje indiscutabile:

- *ea permite fundamentarea mai bună a misiunilor.* Fiecare decizie trebuie justificată pornind de la zero (ca şi în situaţia de la creare), ţinând

---

[1] Vezi Alazard Cl., Separi S., *Contrôle de gestion,* 2e édition, Dunod, Paris, 1994, p. 646.
[2] Vezi Mikol A., Stolowy H., *Cas practique de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets,* 2e édition, CLET, Editions BANQUE, Paris, 1987, p. 135.

seama de necesitatea cheltuielilor înscrise în buget;

- *noțiunea de rezultat (calitatea prestațiilor) a făcut un pas înainte față de cheltuiala de efectuat;*

- *la nivelul unităților funcționale, ea permite înțelegea reglării procedurale,* care face să intervină persoane de nivel ierarhic diferit. Responsabilul este cel care ia decizia finală, iar discuția se poate justifica. În acest sens ea este consensuală;

- punând *accentul pe aval,* pe faptul că lucrătorii funcționali au clienți interni, acest demers are în vedere *identificarea relațiilor clienți-furnizori,* pentru a stabili valoarea unei activități, şi a progresa utilizând mai bine resursele disponibile şi a evita orientarea spre simpla reducere a costurilor.

Bibliografie

1. Alazard Cl., Separi S., **Contrôle de gestion**, 2e édition, Dunod, Paris, 1994
2. Bouquin H., **Les fondements du contrôle de gestion, Que-sais-je?**, Presses Universitaires de France, Paris, 1994
3. Călin O., Cârstea Gh., **Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor**, Editura Genicod, Bucureşti, 2002.
4. Deshayes C., **Contrôle de gestion**, 2. Gestion previsionnelle et contrôle budgétaire, ENGDE / CLET, Paris, 1991
5. Galambert P., **Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion, De la mesure de performances à l'intéressement aux resultats**, Editions d'Organisation, Paris, 1991
6. Glynn J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., **Accounting for Managers**, Third edition, Thomas Learning, 2003.
7. Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., **Managerial accounting, Information for decisions**, 2E, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001
8. Mikol A., Stolowy H., **Cas practique de comptabilité analytique, contrôle de gestion et budgets**, 2e édition, CLET, Editions BANQUE, Paris, 1987

Bibliografie selectivă

1. Alazard Cl., Separi S., **Contrôle de gestion**, 2e édition, Dunod, Paris, 1994
2. Budugan D., **Contabilitate şi control de gestiune**, Ediţia a II-a, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
3. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, Edition Economica, Paris, 2003
4. Bouquin H., **Comptabilité de gestion**, Edition Sirey-Dalloz, Paris, 1993
5. Bouquin H., **Le contrôle de gestion**, 4e édition, PUF, Paris, 1998
6. Boussard D., **Les mécanismes comptables de l'entreprise**, Ed. Montchrestien, Paris, 1990
7. Călin O., Ristea M., **Bazele contabilităţii**, Editura Naţional, Bucureşti, 2000
8. Cârstea Gh., Călin O., **Calculaţia costurilor**, EDP, Bucureşti, 1980
9. Călin O., Cârstea Gh., **Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor**, Editura Genicod, Bucureşti, 2002
10. Colasse B., **Contabilitate generală**, ed. a IV-a, traducere Tabără N., Editura Moldova, Iaşi, 1995
11. Colasse B., **Comptabilité générale (PCG et IAS)**, 7ème édition, Edition Economica, Paris, 2001
12. Cristea H., **Contabilitatea şi calculaţia în conducerea întreprinderii**, Editura de Vest, Timişoara, 1997
13. Deshayes C., **Contrôle de gestion**, 1 – Comptabilité analytique et mesure des resultats; 2 – Gestion previsionnelle et contrôle budgetaire, AENGDE/CLET, Paris, 1990, 1991
14. Dumbravă P., Pop A., **Contabilitatea de gestiune în industrie**, Editura Intelcredo, Deva, 1997
15. Duţescu A., **Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate**, CECCAR Bucureşti, 2001
16. Epuran M., Băbăiţă V., Grosu C., **Contabilitate şi control de gestiune**, Editura Economică, Bucureşti, 1998
17. Feleagă N., Ionaşcu I., **Tratat de contabilitate financiară**, Editura Economică, Bucureşti, 1998-1999.
18. Gervais M., **Contrôle de gestion et planification de l'entreprise**, 3e édition, Tome 1, Economica, Paris, 1988

19. Guedj N. (coordinateur) et ali, **Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise**, Editions d'Organisations, 3e édition, Paris, 2001
20. Horomnea E., **Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde, aplicaţii**, Vol. I, Vol II, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001, 2003
21. Ionaşcu I. (coordonator) ş.a., **Control de gestiune**, Editura ASE, Bucureşti, 2001
22. Ionaşcu I., **Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane. Studii privind paradigmele şi practicile contabilităţii**, Editura Economică, Bucureşti, 2003
23. Olariu C.V., **Studiul costurilor**, EDP, Bucureşi, 1971
24. Olariu C.V., **Costul şi calculaţia costurilor**, EDP, Bucureşti, 1977
25. Pătruţ V, Rotilă A., Drehuţă Em., Gorbănescu C., Darie V., **Manualul expertului contabil şi al contabilului autorizat**, Ediţia a VI-a actualizată, Editura Agora, Bacău, 2002
26. Pop A. (coordonator), Dumbravă P., Fătăceanu Gh., **Contabilitatea de gestiune în comerţ**, Editura Intelcredo, Deva, 1997
27. Richard J., **Analyse financière et audit des performances**, 2ème édition, La Villeguérin Edition, Paris, 1993
28. Ristea M. (coordonator), Olimid L., Nişulescu I., Stoian A., Răileanu V., **Contabilitatea societăţilor comerciale**, Vol. II, Editor CECCAR, Bucureşti, 1996
29. Tabără N., **Delimitări conceptuale în dezvoltarea contabilităţii de gestiune pe plan internaţional**, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate nr. 2 şi nr. 3/2001
30. Tabără N., Horomnea E., **Contabilitatea de gestiune şi modelarea costurilor**, Revista Gestiunea şi Contabilitatea firmei, nr. 3/1998
31. Tabără N., Horomnea E., **Contabilitatea de gestiune şi procesul decizional**, Revista Gestiunea şi Contabilitatea firmei, nr. 6/1998
32. Tabără N., Horomnea E., **Cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune**, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate nr. 10/1998
33. Tabără N., **Contabilitatea de gestiune şi poziţionarea strategică a întreprinderii**, Revista Contabilitate şi Audit, nr. 5/1998
34. Tabără N., Horomnea E., **Utilizarea demersului pe bază de activităţi în gestiunea nevoii de finanţare pentru exploatare**, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate nr. 7/1999
35. Tabără N., Horomnea E., **Metodologia evaluării producţiei organizate în "Just-In-Time"**, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate nr. 9 şi nr. 10/1999
36. Tabără N., Horomnea E., **Evaluarea proiectelor de investiţii în "Just-In-Time"**, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate nr. 11 şi nr. 12/1999
37. Tabără N., Mihail C., **Dimensiuni teoretice în controlul de gestiune**, Revista Finanţe Publice şi Contabilitate, nr. 1/2003
38. Tabără N., Horomnea E., **Noi dimensiuni ale controlului de gestiune**, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 1/2000
39. Tabără N., Horomnea E., **Contabilitatea de gestiune şi centrele de responsabilitate**, Revista Gestiunea şi Contabilitatea Firmei, nr. 3/2000
40. Tabără N., Horomnea E., Toma C., **Conturile anuale în procesul decizional**, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001

41. Tabără N., Horomnea E., Toma C., **Analiza contabil-financiară**, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001

42. Tabără N., Chetrariu G., **Tabloul de bord, coordonată a managementului modern**, Revista Gestiunea şi Contabilitatea Firmei nr. 7/2002

43. Tabără N., Mihail C., **Contabilitatea de gestiune şi sistemele de management**, Revista Revista Finanţe Publice şi Contabilitate nr.9/2002

44. Tabără N., Mihail C., **Controlul de gestiune în cadrul noului mediu concurenţial**, Revista Contabilitatea, Expertiza şi Auditul Afacerilor, nr. 2/2004

45. *** - Ministerul Finanţelor Publice, **Reglementări contabile pentru agenţii economici**, Editura Economică, Bucureşti, 2002.

BIBLIOTECA UNIVERSITARĂ
"GH. ASACHI"
IAŞI

Cuprins

I. CONTABILITATE DE GESTIUNE

Concepte fundamentale, metode şi practici de gestiune 7

I. Dimensiuni conceptuale în dezoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional 9

1. Principii şi orientări generale 9
2. Evoluția şi transformarea contabilității de gestiune 10
3. Contabilitatea de gestiune şi procesul de conducere 14
4. Cadrul conceptual al contabilității de gestiune 19
5. Utilizarea cadrului conceptual 28
6. Concluzie 30
Bibliografie 32

II. Criterii de evaluare a producției organizate în "Just in Time" 35

Condiții generale 35
1. Concepții privind " Just in Time" 37
2. Elemente de evaluare a sistemelor de producție organizate în JIT 41
3. Evaluarea proiectelor de investiții în spiritul JIT 46
4. Noi puncte de vedere privind evaluarea proiectelor JIT 49
Bibliografie 54

III. Contabilitatea de gestiune şi centrele de responsabilitate 55

1. Caracteristicile generale ale centrelor de responsabilitate 55
2. Centrele de costuri 57
3. Centrele de profit 59

4. Centrele de investiții 60
5. Studiu de caz 61
Bibliografie 67

IV. Modernizarea contabilității de gestiune prin intermediul metodei ABC 69

1. Modelul de reprezentare sau modalitățile de structurare a fluxurilor 69
2. Modelarea fluxurilor 72
3. Adaptarea informației la decizia strategică 73
4. Contabilitatea şi managementul pe bază de activități (ABC şi ABM) 74
Bibliografie 76

V. Utilizarea demersului pe bază de activități în gestiunea nevoii de finanțare pentru exploatare 77

1. Abordarea prin bilanț şi limitele acesteia 78
2. Abordarea pe baza ciclului de exploatare 80
3. Nevoia de finanțare a exploatării 85
4. Factorii determinanți ai NFRE 85
Bibliografie 87

VI. Calitate şi performanță în contabilitate 89

1. Conceptul „calitate serviciu" în contabilitate 89
2. Înțelegerea caracteristicilor de calitate 92
3. Normalizarea gestiunii calității 92
4. Atestarea calității: autocontrolul sau certificarea de către o terță persoană 93
5. Informația contabilă: normalizarea şi certificarea conturilor 94
6. Definirea obiectului contabil măsurat 95
7. Caracterul discriminant al actului contabil 95
8. Definirea abordării contabile 95
9. Delegarea actelor contabile 96
10. Urmărirea calității contabile 96
11. Definirea cadrului conceptual al calității contabile 97
12. Cadre conceptuale privind contabilitatea şi calitatea contabilă 98
13. Conceptul de calitate contabilă şi normele de referință contabile 104
14. Informația contabilă în continuă diversificare. De la utilizatorul general către o multitudine de interese individuale 106
15. Cuantificarea calității contabile 107
Bibliografie 110

VII. Utilizarea tratamentului de referinţă (benchmarking) în ameliorarea performanţei globale a întreprinderii 111

1. Preliminarii 111
2. Obiective 113
3. Diferite tipuri de tratamente de referinţă 114
4. Implementarea tratamentului de referinţă 115
5. Rezultatul unei operaţiuni de benchmarking 116
6. Misiunea controlorului de gestiune 117
7. Tratamentul de referinţă şi funcţia contabilă 117

Bibliografie 119

VIII. Contabilitatea de gestiune şi poziţionarea strategică a întreprinderii 121

1. Kaplan şi contabilitatea de gestiune 122
2. Contabilitatea poziţionării strategice 123
3. Strategia contabilităţii de gestiune 125
4. Contabilitatea tehnologiei avansate 128
5. Realizarea întregului potenţial al contabilităţii în vederea poziţionării strategice 132

Bibliografie 134

IX. Auditul strategic 135

1. Auditul strategic şi rolul său în reflectarea situaţiei reale a întreprinderii 135
2. Desfăşurarea auditului strategic 137

Bibliografie 143

II. CONTROL DE GESTIUNE

Concepte, metode şi modele 145

I. Dimensiuni teoretice în controlul de gestiune 147

1. Preliminarii 147
2. Definiţia controlului de gestiune 149
3. Evoluţia istorică 154
4. Apariţia unei normalizări 155

5. Legăturile cu alte discipline de gestiune 156
6. Legăturile cu alte discipline..... 159
7. Comparaţia cu alte forme de control..... 162
8. Concluzie 164
Bibliografie..... 167

II. Evoluţia contabilităţii şi consecinţele asupra controlului de gestiune 169

1. Contabilitatea integrată: un instrument de gestiune performant 169
2. Controlul de gestiune şi modernizarea instrumentelor de tratare a informaţiei financiar-contabile 171
3. Contabilitatea şi controlul de gestiune 172
4. Controlul de gestiune şi rolul său în conducerea întreprinderii 173
5. Apariţia de noi meserii şi organizări..... 175
6. Concluzie 177
Bibliografie..... 179

III. Controlul de gestiune în cadrul noului mediu concurenţial..... 181

1. Controlul de gestiune clasic 182
2. Apariţia unui nou mod de funcţionare a întreprinderilor 186
3. Apariţia noilor concepte de gestiune 188
Bibliografie..... 196

IV. Tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă..... 197

1. Preliminarii 197
2. Tabloul de bord..... 197
3. Conceptul de responsabilitate contabilă..... 204
4. Deosebiri între tabloul de bord şi responsabilitatea contabilă 206
5. Integrarea şi complementaritatea celor două sisteme..... 208
Bibliografie..... 209

V. Planificarea şi gestiunea bazată pe bugete 211

1. Planificarea întreprinderii..... 213
2. Gestiunea bugetară..... 217
3. Controlul bugetar 223
Bibliografie..... 225

VI. Sistemul de bugete al întreprinderii 227

1. Obiectivele planului de finanţare 227

2. Bugetele legate de volumul de activitate: vânzări-producție-aprovizionare 229
Bibliografie 246

VII. Posibilități de utilizare a bugetului bază zero 247

Bibliografie 256

Bibliografie selectivă 257

Cuprins 261

NECULAI TABĂRĂ: absolvent al Facultății de Științe Economice Iași, secția Contabilitate, șef de promoție în anul 1973. Profesor universitar, doctor în economie la Catedra de Contabilitate și Analiză economică a Facultății de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea Al.I. Cuza Iași, expert contabil din anul 1981. Susține teza de doctorat în anul 1984, cu tema: Aplicarea metodei corelației în analiza economică pe bază de bilanț la nivel de întreprindere (contribuții metodologice). Din 1997 este conducător de doctorat în domeniul contabilității. A participat la congresele anuale (1991-1995) ale Asociației Franceze de Contabilitate. A efectuat un stagiu de cercetare-documentare la I.U.T. de Sceaux Universitatea Paris-Sud și la activitățile D.E.A. 124 Contabilitate, Decizie, Control de la Universitatea Paris-Dauphine, responsabil - profesorul Bernard Colasse, coordonator - profesorul Jacques Richard (ianuarie - iulie 1994), precum și o documentare la Universitatea Sorbona I, Laboratorul de Economie Socială - coordonator profesor Edith Archambault. Este membru al Asociației de Contabilitate Națională de la Paris (1990) și membru fondator al Asociației Profesorilor Români de Contabilitate (ARC) 1994. Este autor și coautor a 216 articole științifice din care 12 în străinătate, 20 de cărți, studii și monografii, 12 contracte de cercetare.

Preț: 12 RON

ISBN: 973-8422-75-2

9 789738 422759